

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 645/2016-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 28.1 da TGIS. Terrenos para construção.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 27 de outubro de 2016, as sociedades comerciais **A...**, **S. A.**, NIPC..., com sede na Rua..., ..., ..., Porto, **B...**, **S. A.**, NIPC..., com sede na Rua..., ..., ..., Porto, **C...**, **S. A.**, NIPC..., com sede na Rua..., ..., Maia, **D...**, **S. A.**, NIPC..., com sede na Rua ..., ..., Maia, **E...**, **S. A.**, NIPC ..., com sede na Rua..., ..., Porto e **F...**, **S. A.**, NIPC..., com sede no ..., Apartado..., ... (doravante, *Requerentes*), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo [Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante, *TGIS*)] respeitante ao ano de 2014 e ao prédio urbano (terreno para construção) inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho e distrito do Porto, propriedade das Requerentes – objeto das notas de cobrança com o n.º 2015..., relativa à primeira prestação, com o n.º 2015..., relativa à segunda prestação, e com o n.º 2015..., relativa à terceira prestação, cada uma delas no valor de € 4.359,00 –, sendo o valor total da coleta de € 13.077,00, na sequência de indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta com vista à anulação daquele ato tributário.

As Requerentes juntaram 10 (dez) documentos, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

1.1. No essencial e em breve síntese, as Requerentes alegaram o seguinte (que mencionamos maioritariamente por transcrição):

- As Requerentes entendem que a liquidação do Imposto do Selo de 20.03.2015, no montante de € 13.077,00, referente ao exercício de 2014, com fundamento na Verba 28.1 da TGIS e a formação da presunção do indeferimento tácito da reclamação graciosa de 29.03.2016, que sustentou aquela liquidação, enfermam, cumulativamente, dos seguintes vícios: ilegalidade decorrente da errónea interpretação da Verba 28.1, porquanto a mesma incide somente sobre terrenos para construção com afetação exclusiva a habitação, não sendo esse o caso do terreno em apreço; e ilegalidade decorrente do erro sobre os pressupostos de Direito por aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, com fundamento na violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade;

- Ainda que não concordasse com a liquidação de Imposto do Selo controvertida, a “G..., S. A.” – sociedade comercial que era a proprietária do terreno para construção em apreço e da qual as Requerentes são sucessoras, porquanto foram as beneficiárias da cisão daquela – procedeu ao pagamento das respetivas prestações;

- Em 29/03/2016, foi apresentada uma reclamação graciosa junto do Serviço de Finanças da ..., relativamente à qual a AT nunca se pronunciou, tendo incumprido o prazo de quatro meses previsto legalmente para a conclusão do procedimento tributário, pelo que, em 29/07/2016, formou-se a respetiva presunção de indeferimento tácito;

- Atenta a letra da Verba 28.1 da TGIS, verifica-se que a norma de incidência, para os terrenos para construção, restringe o facto gerador aos terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja (exclusivamente) para habitação;

- A titularidade do direito de propriedade sobre um terreno para construção, ainda que de valor superior a € 1.0000.000,00, no qual não se encontrava erigida qualquer construção, não pode ser considerada uma manifestação de riqueza subsumível à Verba 28.1 da TGIS, porquanto, previamente ao exercício do direito de nele vir a construir, o que existe é uma mera expectativa de poder vir a ser erigida uma construção;

- No caso concreto, o referido imóvel já foi objeto de construção, no qual foram construídos edifícios com utilização para fins comerciais, para serviços e para habitação,

pelo que é inequívoco que, aquando dos factos subjacentes à liquidação impugnada, o terreno para construção já previa uma afetação que não exclusivamente a habitacional;

- A sujeição à taxa de 1%, prevista na Verba 28.1 da TGIS, encontra-se dependente do preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: o VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, ser igual ou superior a € 1.000.000,00; tratar-se de um terreno para construção; e a edificação autorizada e prevista para o mesmo ser exclusivamente para habitação, nos termos do CIMI;

- No que respeita ao primeiro requisito, as Requerentes não contestam o VPT do prédio, que ascende a € 1.307.700,00, pelo que o mesmo requisito se encontra verificado;

- No tangente ao segundo requisito, as Requerentes não refutam a qualificação do prédio como terreno para construção;

- No tocante ao terceiro requisito, o prédio em apreço não se destina apenas à habitação, tendo uma afetação mista: serviços, comércio e habitação coletiva, pelo que tal requisito constante da norma de incidência do imposto não se mostra verificado;

- Nestes termos, verifica-se um vício de violação de lei e, consequentemente, deverá considerar-se que a tributação em causa é indevida, devendo o ato de liquidação do Imposto do Selo em causa ser anulado por força da ilegalidade de que padece;

- Quando os imóveis são detidos por empresas imobiliárias, como as Requerentes, não se está perante uma capacidade acrescida, mas antes perante uma mera matéria-prima, um fator produtivo natural, pelo que, nestes casos, a Verba 28.1 da TGIS penaliza estas empresas face às empresas que se dedicam a outros setores de atividade e que não necessitam, para o escopo do seu objeto social, de deter terrenos para construção com afetação prevista ou aprovada para habitação;

- Tal discriminação é claramente violadora do princípio da igualdade estatuído no artigo 13.º da CRP, o qual tem como corolário, no domínio tributário, o princípio da capacidade contributiva;

- Consequentemente, a liquidação em apreço, tal como os atos tributários que a sustentam, enferma de vício de violação de lei, por consubstanciar erro sobre os pressupostos de direito a aplicação de numa norma materialmente inconstitucional, devendo ser anulada;

- Ainda que assim não se entenda, importa referir que constitui igualmente uma discriminação desprovida de fundamentação racional tributar terrenos para construção com afetação habitacional que, pese embora com um VPT superior a € 1.000.000,00, não tenha como destino a construção de edificações com um VPT superior a € 1.000.000,00.

As Requerentes rematam o seu articulado inicial peticionando o seguinte:

«Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, deverá V. Exa. ordenar a constituição de Tribunal Arbitral que terá por objeto analisar a legalidade da liquidação do Imposto do Selo de 20.03.2015, no montante de EUR 13.077,00 (treze mil e setenta e sete euros), referente ao exercício de 2014, assim como a formação de presunção de indeferimento tácito da Reclamação Graciosa, que correu os seus termos no Serviço de Finanças da..., que sustentou aquela liquidação, devendo, de igual modo, determinar o reembolso dos montantes pagos indevidamente, acrescidos dos respetivos juros legais.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 11 de novembro de 2016.

3. As Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 28 de dezembro de 2016, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 12 de janeiro de 2017.

6. No dia 15 de fevereiro de 2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos aduzidos pelas Requerentes e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas.

Na mesma ocasião, a Requerida juntou aos autos o respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

6.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta (que mencionamos maioritariamente por transcrição):

- A liquidação impugnada respeita integralmente a letra e o espírito da lei, tendo tido em consideração a norma da Verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, bem como a declaração mod. 1 entregue em 04/08/2014;

- O prédio em causa foi avaliado segundo as novas regras do CIMI, tendo nessa sequência sido confirmado que o mesmo era um terreno para construção, destinado a habitação, com VPT superior a € 1.000.000,00, sendo que, notificadas da avaliação, as Requerentes não apresentaram qualquer pedido de 2.ª avaliação a reclamar dos resultados do procedimento realizado, pelo que, em 21.08.2014, o VPT foi definitivamente levado à matriz consolidando-se na sua esfera jurídico-fiscal;

- A determinação do VPT dos terrenos para construção tem como pressuposto a determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas, para o que se deve, nos termos do disposto no artigo 38.º do CIMI, atender à afetação dessas mesmas edificações;

- No caso dos autos, resulta das regras de avaliação que o VPT foi determinado em função da área de construção destinada a cada uma delas, e tratando-se de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, tenha diversas afetações, o respetivo VPT total é, pois, o resultante do somatório dos valores atribuídos às diferentes áreas, sem prejuízo da regra de arredondamento de valores estabelecida no artigo 38.º, n.º 2, do CIMI;

- Por isso, de acordo com os documentos trazidos aos autos, à data a que se reporta a liquidação impugnada, a edificação autorizada no terreno destina-se a habitação, tendo sido atribuído na avaliação efetuada o VPT total de € 1.307.000,00, resultante do somatório do valor atribuído às áreas das diversas afetações;

- Apesar de as Requerentes referirem que no Alvará de Licença de Loteamento n.º .../91, conforme Aditamento do Alvará de Licença n.º .../08, se preverem edificações destinadas a habitação mas também a comércio, é manifesto, quer considerando cada um dos lotes objeto de licenciamento *per se*, quer considerando a globalidade da área bruta de todos os lotes, que a área predominante está afeta a zona residencial;

- Contrariamente ao pretendido pelas Requerentes, o alvará de licenciamento dos lotes em causa evidencia que todas as edificações a construir serão prevalentemente destinadas a habitações, pelo que o imóvel está abrangido pelo conceito de terreno para construção previsto na Verba 28.1 da TGIS;

- Assim sendo, a liquidação em crise consubstancia uma correta interpretação e aplicação da Verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 83-C/2013, que expressamente prescreve como elemento objetivo de incidência os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista seja para habitação com um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00;

- Não se vê, nem as Requerentes lograram demonstrar, como, e em que medida, o ato de liquidação impugnado violou o princípio constitucional da igualdade consagrado no artigo 13.º da CRP, na vertente da capacidade contributiva;

- A norma da Verba 28.1 da TGIS não afronta o princípio da capacidade contributiva como não contém definições legislativas arbitrárias e injustificadas de impostos, tendo o legislador elegido de forma racional e objetiva um determinado pressuposto de facto como base de incidência: a fixação de um VPT de € 1.000.000,00 assente em elementos majorativos e minorativos constantes nas tabelas do artigo 43.º do CIMI;

- Em conclusão, atendendo à *ratio* da Verba 28.1 da TGIS, à natureza e estrutura do imposto, bem como a manifestação de riqueza ou rendimento que o legislador teve em vista capturar, a liquidação impugnada não incorre na pretendida ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito, nem consubstancia violação do princípio da igualdade consignado no artigo 13.º da CRP, em todas as suas vertentes.

A Requerida remata assim o seu articulado:

«Nestes termos e nos mais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá deve ser julgado improcedente o presente pedido arbitral, com todas as legais consequências.»

7. Em 15 de fevereiro de 2017, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, assim como a apresentação de quaisquer alegações.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

Admite-se a **coligação de autores** uma vez que a procedência dos pedidos formulados depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (cf. artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

Não há exceções ou outras questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) No ano de 2014, a sociedade comercial “G..., S. A.”, NIPC..., com sede na Rua..., ..., ..., ... (doravante, *G..., S. A.*), era proprietária do prédio urbano, constituído por um terreno para construção, com a área de 2.054,75 m², sito na Rua ..., freguesia do..., concelho e distrito do Porto, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ..., com o valor patrimonial tributário de € 1.307.700,00, tendo sido aplicado o coeficiente de localização “habitação” na respetiva avaliação. [cf. documento n.º 2 anexo à P. I. e fls. 120 do PA junto aos autos]

b) Aquando da avaliação do referido prédio urbano, para efeitos de IMI, realizada em 21/08/2014, estava ali em construção um edifício destinado a habitação, serviços e comércio. [cf. fls. 124 do PA junto aos autos]

c) O mencionado edifício veio a ser concluído em data não concretamente apurada, mas posterior a 31/12/2014, sendo que a partir de 15/07/2015 foi desativado o sobredito prédio urbano inscrito sob o artigo matricial..., tendo dado origem a um prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da dita freguesia do... [cf. fls. 119 e 121 do PA junto aos autos]

d) O referido urbano, em regime de propriedade horizontal, é constituído, entre outras, pelas frações autónomas designadas pela letra “A”, correspondente ao R/C1, destinada a comércio, e pela letra “I”, correspondente ao 1.º S1, destinada a serviços, inscritas na matriz predial urbana, respetivamente, sob o artigo ... e o artigo ... da dita freguesia do [cf. documentos n.ºs 3 e 4 anexos à P. I.]

e) Em 20 de março de 2015, a AT efetuou a liquidação de Imposto do Selo, no montante total de € 13.077,00, reportada ao ano de 2014 e referente ao prédio urbano mencionado no facto provado *a)*. [cf. fls. 113, 115 e 117 do PA junto aos autos]

f) Na sequência dessa liquidação de Imposto do Selo, a *G..., S. A.* foi notificada das notas de cobrança que seguidamente se discriminam [cf. Documentos 5, 6 e 7 anexos à P. I.]:

Identificação do documento	Data limite de pagamento	Prestação	Valor a pagar (€)
2015 ...	abril/2015	1. ^a	4.359,00
2015 ...	julho/2015	2. ^a	4.359,00
2015 ...	novembro/2015	3. ^a	4.359,00

g) A mencionada liquidação de Imposto do Selo resultou da aplicação da verba 28.1 da TGIS ao referenciado prédio urbano. [cf. Documentos 5, 6 e 7 anexos à P. I.]

h) Em 29 de abril de 2015, a *G..., S. A.* procedeu ao pagamento tempestivo e integral do valor correspondente à 1.^a prestação da mencionada liquidação de Imposto do Selo, no montante de € 4.359,00. [cf. Documento 8 anexo à P. I. e fls. 112 do PA junto aos autos]

i) Em 30 de julho de 2015, a *G..., S. A.* procedeu ao pagamento tempestivo e integral do valor correspondente à 2.^a prestação da mencionada liquidação de Imposto do Selo, no montante de € 4.359,00. [cf. Documento 9 anexo à P. I. e fls. 114 do PA junto aos autos]

j) Em 27 de novembro de 2015, a *G..., S. A.* procedeu ao pagamento tempestivo e integral do valor correspondente à 3.^a prestação da mencionada liquidação de Imposto do

Selo, no montante de € 4.359,00. [cf. Documento 10 anexo à P. I. e fls. 116 do PA junto aos autos]

k) A *G...*, *S. A.* tinha por objeto a atividade de compra e venda de imóveis e revenda dos adquiridos para esse fim.

l) Em 18 de dezembro de 2015, por meio de escritura pública – que aqui se dá por inteiramente reproduzida –, foi realizada a cisão da *G...*, *S. A.*, na modalidade de cisão-dissolução, mediante a divisão de todo o seu património em seis partes e fusão imediata com partes do património da sociedade comercial, igualmente cindida, “*H...*, *S. A.*” e com as Requerentes, com a consequente extinção jurídica da *G...*, *S. A.*. [cf. Documento 1 anexo à P. I.]

m) Por efeito daquela cisão-dissolução-fusão, foram transmitidos a favor das Requerentes, pelo respetivo valor líquido contabilístico, os bens imóveis constantes do documento complementar (1) à predita escritura pública – o qual aqui se dá por inteiramente reproduzido –, entre os quais estão as frações autónomas integrantes do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, identificado no facto provado *c)*. [cf. Documento 1 anexo à P. I.]

n) Em 29 de março de 2016, foi apresentada reclamação graciosa – cujo requerimento inicial aqui se dá por inteiramente reproduzido – que teve por objeto, entre outras liquidações de Imposto do Selo, a liquidação mencionada no facto provado *e)*. [cf. fls. 3 a 11 do ficheiro RG junto aos autos]

o) A referida reclamação graciosa foi autuada sob o n.º ...2016..., no Serviço de Finanças da... [cf. fls. 1 do ficheiro RG junto aos autos]

p) Aquela reclamação graciosa não foi objeto de qualquer ato decisório expresso. [cf. ficheiro RG junto aos autos]

q) Em 27 de outubro de 2016, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD]

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nos documentos e no respetivo processo administrativo juntos aos autos.

*

III.2. DE DIREITO

As Requerentes arguem a existência de diversos vícios – sem que entre eles haja sido estabelecida uma relação de subsidiariedade – nos quais fundam o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo controvertida e do indeferimento tácito da mencionada reclamação graciosa.

Concretamente, as Requerentes invocam a violação da norma de incidência tributária constante da verba 28.1 da TGIS e a inconstitucionalidade da mesma por violação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

Nesta parametria, começar-se-á pela apreciação do vício de violação da norma de incidência tributária constante da verba 28.1 da TGIS, pois, só importará proceder à apreciação do indicado vício de inconstitucionalidade se e na medida em que a interpretação e concretização da solução normativa resultante da mencionada verba da TGIS envolver a subsunção à respetiva previsão legal da situação *sub judice*.

*

§1. DA INTERPRETAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA OBJETIVA DA VERBA 28.1 DA TGIS

No epicentro do dissenso que opõe as partes neste processo, está a norma de incidência tributária constante da Verba 28.1 da TGIS, pelo que se impõe, naturalmente, começar por proceder à interpretação desta norma, tendo em vista aferir o seu escopo e, dessa forma, delimitar aquele que é o seu campo de aplicação.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, introduziu diversas alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, com a seguinte redação (cf. artigo 4.º):

«28 — *Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal*

sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 — Por prédio com afetação habitacional— 1 %;

28.2 — Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças — 7,5 %.»

Posteriormente, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014), alterou a redação da verba 28.1 da TGIS (cf. artigo 194.º), tendo esta passado a ter o seguinte teor (redação aplicável *ratione temporis* à situação *sub judice*):

«28.1 — Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI— 1 %»

A interpretação da norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS não poderá deixar de ser efetuada com base nas diretrizes hermenêuticas que dimanam do artigo 11.º da LGT e do artigo 9.º do Código Civil, normas que estatuem o seguinte:

Artigo 11.º [LGT]

Interpretação

- 1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*
- 2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*
- 3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender -se à substância económica dos factos tributários.*
- 4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.*

Artigo 9.º [Código Civil]

Interpretação da lei

1. *A interpretação não deve cingir -se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*
2. *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de cor respondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*
3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

A propósito desta tarefa interpretativa, *data venia*, apropriamo-nos aqui dos seguintes considerandos vertidos na decisão arbitral proferida no processo n.º 53/2013-T do CAAD^[1]:

“A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre actos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

Na verdade, embora na «Exposição de Motivos» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.ª, em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do

Governo de «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e ao seu empenho «em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afectação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Dito isto. Analisada a redacção – quer a primitiva, quer a actual – da Verba 28.1 da TGIS, verificamos que esta norma possui um cariz fulcralmente remissivo, pois o respetivo conteúdo regulativo relevante depende da normatividade *ad quam* constante do Código do IMI.

Na verdade, seja quanto à incidência objetiva, com a referência a “prédios urbanos” e ao “valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis”, seja quanto à fixação da matéria coletável, com a referência ao “valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”, o teor regulativo desta Verba 28 da TGIS resulta da devolução – nos termos de uma remissão geral – para o conjunto regulativo que se encontra no Código do IMI.

Aliás, esse aspeto resulta reforçado pelo n.º 2 do artigo 67.º do CIS, que determina que às matérias não reguladas no CIS respeitantes à Verba 28 da TGIS aplica-se, subsidiariamente, o disposto no Código do IMI.

Nesta parametria, cumpre então coligir as normas do Código do IMI que se afiguram pertinentes para a compreensão e, logo, para a aplicação da Verba 28.1 da TGIS.

No Código do IMI, o conceito de “*prédio*” surge assim definido no artigo 2.º:

1. *Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*

2. *Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.*

3. *Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.*

4. *Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.*

Seguidamente, nos artigos 3.º a 5.º do CIMI, são enumeradas as espécies de prédios existentes, a saber:

Prédios rústicos (artigo 3.º):

São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, desde que:

a) *Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);*

b) *Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.*

2 – *São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação.*

3 – São ainda prédios rústicos:

a) *Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;*

b) *As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º*

4 – *Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.*

Prédios urbanos (artigo 4.º):

Prédios urbanos são todos aqueles que não devem ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

Prédios mistos (artigo 5.º):

1. *Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.*

2. *Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.*

Posteriormente, no artigo 6.º do CIMI, são indicadas as espécies de prédios urbanos:

1. *Os prédios urbanos dividem-se em:*

a) *Habitacionais;*

b) *Comerciais, industriais ou para serviços;*

c) *Terrenos para construção;*

d) *Outros.*

2. *Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

3. *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título*

aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

4. Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.

Sobre o “valor patrimonial tributário”, o artigo 7.º do CIMI estatui o seguinte:

1. O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos do presente Código.

2. O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com partes enquadáveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior determina-se:

a) Caso uma das partes seja principal e a outra ou outras meramente acessórias, por aplicação das regras de avaliação da parte principal, tendo em atenção a valorização resultante da existência das partes acessórias;

b) Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.

3. O valor patrimonial tributário dos prédios mistos corresponde à soma dos valores das suas partes rústica e urbana determinados por aplicação das correspondentes regras do presente Código.

Sob a epígrafe “conceito de matrizes prediais”, o artigo 12.º do CIMI estatui o seguinte:

1. As matrizes prediais são registos de que constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identidade dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários.

2. Existem duas matrizes, uma para a propriedade rústica e outra para a propriedade urbana.

3. Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.

4. As matrizes são actualizadas anualmente com referência a 31 de Dezembro.

4. As inscrições matriciais só para efeitos tributários constituem presunção de propriedade.

Ainda a propósito das matrizes prediais, importa atender ao n.º 1 do artigo 13.º do CIMI, do qual decorre que a inscrição de prédios na matriz e a actualização desta são efectuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo.

No respeitante à determinação do valor patrimonial tributário, importa convocar as seguintes normas do CIMI:

- Artigo 38.º do CIMI, epígrafado *Determinação do valor patrimonial tributário*:

1. A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

C_a = Coeficiente de afectação;

C_l = coeficiente de localização;

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

2. O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.

- Artigo 45.º do CIMI, epígrafado *Valor patrimonial tributário dos terrenos para construção*:

1. O valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é o somatório do valor da área de implantação do edifício a construir, que é a situada dentro do perímetro de fixação do edifício ao solo, medida pela parte exterior, adicionado do valor do terreno adjacente à implantação.

2. O valor da área de implantação varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

3. Na fixação da percentagem do valor do terreno de implantação têm-se em consideração as características referidas no n.º 3 do artigo 42.º.

4. O valor da área adjacente à construção é calculado nos termos do n.º 4 do artigo 40.º.

5. Quando o documento comprovativo de viabilidade construtiva a que se refere o artigo 37.º apenas faça referência aos índices do PDM, devem os peritos avaliadores estimar, fundamentadamente, a respectiva área de construção, tendo em consideração, designadamente, as áreas médias de construção da zona envolvente.

À face do teor literal da Verba 28.1 da TGIS, estão sujeitos a esta norma de incidência tributária os prédios urbanos de valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, que sejam prédios habitacionais ou terrenos para construção com edificação, autorizada ou prevista, para habitação.

Atentas as normas do CIMI acima citadas, temos que são habitacionais os edifícios ou construções licenciadas pelos municípios para esse fim ou, na falta de licenciamento, que tenham como destino normal essa utilização (artigo 6.º, n.º 2, do CIMI); assim, são *prédios habitacionais* os referidos edifícios ou construções, sendo pois estes que estão sujeitos à Verba 28.1 da TGIS.

No tocante aos *terrenos para construção*, apenas estão abrangidos pelo âmbito de incidência da Verba 28.1 da TGIS aqueles para os quais esteja autorizada ou prevista a edificação para fins habitacionais, na aceção resultante da definição de prédio habitacional que é dada pelo n.º 2 do artigo 6.º do CIMI; desta forma, estão excluídos da sujeição à Verba 28.1 da TGIS, os terrenos para construção relativamente aos quais esteja autorizada ou prevista edificação para outros fins que não os habitacionais, nomeadamente, para fins comerciais, industriais ou para serviços.

A correção desta interpretação, quanto ao âmbito de incidência da Verba 28.1 da TGIS é confirmada pela *ratio legis* perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios habitacionais – restrição que se manteve quanto à afetação (habitação) na posterior alteração legislativa que veio alargar o âmbito de incidência aos terrenos para construção –, no contexto das *circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições*

específicas do tempo em que é aplicada, que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também consagra como elementos interpretativos.

Efetivamente, a limitação da aplicação do imposto aos prédios habitacionais e aos terrenos para construção em que esteja prevista ou autorizada a construção de habitação, revela a intenção de não onerar o setor produtivo e as empresas em geral e, nesse sentido, não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto nem os prédios afetos a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afetos à atividade económica, nem os terrenos para construção relativamente aos quais esteja prevista ou autorizada edificação para esses outros fins. Tal resulta compreensível num contexto em que a economia se encontrava em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis históricos, com avalanche de encerramento de empresas devido a insustentabilidade económica. Sobre a *ratio legis* da introdução da Verba 28 da TGIS, vejam-se, entre outras, as decisões proferidas nos processos n.ºs 50/2013-T, 132/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 100/2014-T, 238/2014-T, 290/2014-T, 428/2014-T, 518/2014-T, 707/2014-T e 756/2014-T do CAAD.

Tendo presente essa situação e sendo consabido e público que a reanimação da atividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que, pese embora a necessidade premente de aumentar as receitas fiscais, não se tomassem medidas legislativas que dificultassem a atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afeta a competitividade em termos internacionais.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as *circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*, apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da Verba 28.1 da TGIS os prédios não habitacionais e os terrenos para construção relativamente aos quais esteja autorizada ou prevista a edificação para fins diferentes da habitação.

A encerrar esta exegese da Verba 28.1 da TGIS, importa, ainda, referir que os artigos 38.º a 46.º do CIMI não têm qualquer relação com a classificação dos prédios urbanos, pois naquelas normas apenas são indicados os fatores a ponderar na respetiva avaliação; sendo que, no que especificamente concerne ao artigo 45.º do CIMI, quando ali

se faz referência ao *edifício a construir* está a fazer-se a ponderação do destino do terreno, que é algo que, no contexto do CIMI, não implica afetação e ocorre antes desta (neste sentido, ver a decisão proferida no processo n.º 53/2013-T do CAAD).

*

§2. DA (NÃO) APLICAÇÃO DA VERBA 28.1 DA TGIS AO CASO *SUB JUDICE*

Como resultou provado, o prédio urbano em causa nestes autos é um terreno para construção, no qual veio a ser construído um edifício destinado a habitação, serviços e comércio (cf. factos provados *a), b), c) e d)*).

Constitui nosso entendimento que a interpretação que fizemos da Verba 28.1 da TGIS mostra-se particularmente perentória num caso como o presente em que, no terreno para construção em causa, foi autorizada e levada a efeito uma edificação simultaneamente para fins habitacionais e para outros fins, concretamente para comércio e serviços.

É que, em tal circunstancialismo, não consta da matriz nem é utilizado para efeitos de IMI um valor patrimonial tributário da parte destinada a habitação, um outro valor patrimonial tributário da parte destinada a comércio e ainda um valor patrimonial tributário da parte destinada a serviços. Com efeito, o que estabelece o CIMI, segundo o citado artigo 7.º, n.º 2, al. *b)*, e consta da matriz é que o valor do prédio é a soma dos valores das suas partes, portanto, de todas as suas partes, seja qual for a respetiva afetação.

Importa sublinhar que o CIMI apenas se reporta, conforme resulta do artigo 7.º, n.º 2, al. *b)*, ao valor do prédio como resultante da soma de todas as suas partes objeto de avaliação autónoma, não legitimando, pois, configurar valores do prédio parcelares – mesmo que estes sejam concretamente determináveis – referentes apenas a certas partes economicamente independentes do prédio – na perspetiva da aplicação da Verba 28.1 da TGIS, aquelas que possuem afetação habitacional –, desconsiderando as partes com outras afetações (*in casu*, para comércio e serviços).

Atento o exposto, sem necessidade de maiores considerações, impõe-se concluir que sobre o prédio urbano em apreço – terreno para construção – não incide o Imposto do Selo previsto na norma de incidência tributária constante da Verba 28.1 da TGIS.

Consequentemente, quer o indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2016..., quer a liquidação de Imposto do Selo controvertida padecem de vício de

violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciada na errada interpretação e aplicação da Verba 28.1 da TGIS, o que implica a declaração da sua ilegalidade e consequente anulação, o que se decidirá a final.

*

Atenta a procedência da peticionada declaração de ilegalidade do aludido indeferimento tácito de reclamação graciosa e da liquidação de Imposto do Selo controvertida, por vício que impede a renovação do ato, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento da invocada inconstitucionalidade.

*

§3. DO REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

As Requerentes peticionam, ainda, a condenação da AT ao reembolso do imposto pago indevidamente, no montante de € 13.077,00, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que se deve entender, em conformidade com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, como abrangendo o pagamento de juros indemnizatórios, em consonância, aliás, com o disposto no n.º 5 do mesmo artigo 24.º do RJAT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*”, estatuidando o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os “*juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos*”.

No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade da liquidação de imposto controvertida, por erro nos pressupostos de facto e de direito, é imputável à AT por, naquela liquidação, ter procedido à incorreta interpretação e aplicação da disposição constante da verba 28.1 da TGIS, pelo que as Requerentes têm direito, em conformidade com o disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do montante de imposto indevidamente pago – € 13.077,00 – e aos juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde as datas dos pagamentos das respetivas prestações – 29/04/2015, 30/07/2015 e 27/11/2015 (cf. factos provados *h*), *i*) e *j*)) –, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e, consequentemente, por vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, consubstanciada na errada interpretação e aplicação da Verba 28.1 da TGIS:
 - declarar ilegal o indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2016..., quanto à liquidação de Imposto do Selo controvertida, com a sua consequente anulação;
 - declarar ilegal a liquidação de Imposto do Selo impugnada nos presentes autos, no valor total de € 13.077,00, respeitante ao ano de 2014 e ao prédio urbano (terreno para construção) inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia do..., concelho e distrito do Porto, com a sua consequente anulação;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar às Requerentes o valor total do Imposto do Selo indevidamente pago – € 13.077,00 –, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde as datas em que os pagamentos das correspondentes prestações foram efetuados, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos;

- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de € **13.077,00 (treze mil e setenta e sete euros)**.

*

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, o montante das custas é fixado em € **918,00 (novecentos e dezoito euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira**.

*

Lisboa, 27 de fevereiro de 2017.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)

[1] Todas as decisões arbitrais referidas estão disponíveis em www.caad.org.pt/tributario/decisoes.