

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 425/2016-T**

**Tema: Imposto do Selo – Verba 28.1 da TGIS.**

## **Decisão Arbitral**

O Árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 18 de Outubro de 2016, acorda no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

**1.1.** A... e B..., contribuintes n.º ... e n.º ..., respectivamente, doravante denominadas “Requerentes”, com residência na Rua ..., n.º..., ... e ..., respectivamente, Lisboa, vieram requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”<sup>1</sup>).

**1.2.** O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto tributário de liquidação de IS, no valor total de €51.856,40, relativo ao ano de 2015, conforme consta da nota de liquidação junta pelas Requerentes no seu pedido de pronúncia arbitral, e que aqui se dá por articulada e reproduzida, para todos os efeitos legais, a qual diz respeito a um terreno para construção, do qual as Requerentes são proprietárias, e inscrito na matriz urbana sob o n.º..., sito na freguesia de..., Lisboa, liquidação essa efectuada ao abrigo da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, com a redacção introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

**1.3.** A fundamentar o seu pedido alegam as Requerentes que a operação urbanística proposta para o terreno de que são comproprietárias não foi objecto de diferimento pela Câmara Municipal de Lisboa (“CML”).

Entendem, por isso, que não se pode dizer que o terreno tenha uma edificação, autorizada ou prevista, para habitação, nem tão pouco afirmar-se que possa vir a existir qualquer edificação, seja para que destino for.

Alegam ainda as Requerentes que da área total do terreno, “a área de implantação dos edifícios é apenas de 5.180m<sup>2</sup>”, conforme ficha de avaliação, projecto submetido à CML, etc., e que “como condição de aprovação do projecto que determinou a avaliação, tornar-se-ia sempre necessária a cedência para afectação ao domínio público municipal de uma área de 3.830m<sup>2</sup>”. E que na avaliação do imóvel isso foi determinante, “tendo sido atribuído um valor de €3.266.985,55 à parte do terreno destinada à habitação”, pelo que entendem que apenas sobre esse valor poderia, em qualquer caso, incidir a liquidação.

Alegam ainda as Requerentes inconstitucionalidade da norma por violação do princípio da igualdade.

**1.4.** A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o pedido de declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da liquidação controvertida, deveria ser julgado improcedente. Desde logo, refere a Requerida que por sua iniciativa apresentaram as Requerentes a declaração Modelo 1 do IMI, donde resultou classificar-se o prédio como terreno para construção com o coeficiente de localização: Habitação. Afectação esta que resultou do pedido e dos documentos apresentados pelas Requerentes e que poderia ter sido e não foi contestada pelas Requerentes.

Assim, entende não se poder ignorar essa afectação para aplicação da verba 28.1 da TGIS. Acresce que, resulta claro do processo de avaliação do terreno para construção que se atende às características dos prédios urbanos que nele se vão construir, dependendo o valor

do terreno para construção também sempre do valor do prédio que se perspectiva vir nele a ser construído.

Ora, entende a Requerida que a própria prova apresentada pelas Requerentes confirma a correcta subsunção do facto tributário à norma sub judice.

Quanto à violação dos princípios da igualdade e da capacidade tributária, entende a AT que o legislador utilizou critérios legítimos no que à Verba 28.1 se refere, pelo que não vislumbra onde sustentar a violação acima referida, considerando a norma constitucional, no sentido aliás de decisões já conhecidas do Tribunal Constitucional.

1.5. Foi decidida a dispensa da reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, por não se antever necessários mais esclarecimentos ou prova face à já efectuada.

1.6. Pelo mesmo motivo, não se anteviu que fossem necessárias alegações finais, mas entenderam as Requerentes, via requerimento, juntar aos autos uma Certidão da CML, tendo existido subsequentemente o devido contraditório por parte da Requerida. Pese embora, conforme à frente se verá, não terem alterado a posição deste Tribunal, foi dada aos requerimentos de ambas as partes a devida consideração.

## **2. SANEAMENTO**

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

### 3. QUESTÕES A DECIDIR

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se o imóvel que foi objeto da liquidação de imposto de selo acima referida, sendo terreno para construção, se lhe é ou não aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), redacção existente à data a que a liquidação respeita, com as alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro. E sendo, se deverá a liquidação incidir sobre a totalidade do seu valor patrimonial tributário ou apenas “à parte do terreno destinada à habitação”.

### 4. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, têm-se por provados os seguintes factos:

4.1 As Requerentes são comproprietárias do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o nº..., sito na Freguesia de..., Lisboa;

4.2 O prédio é um terreno para construção e tem um valor patrimonial de €5.185.640, não existindo à data qualquer edificação no terreno;

4.3 De acordo com a certidão predial junta pelas Requerentes, conclui-se tratar-se de um terreno para construção com afectação habitacional. Apresentaram as Requerentes a declaração Modelo 1 do IMI, donde resulta classificar-se o prédio como terreno para construção com o coeficiente de localização: Habitação. Afectação esta que resultou do pedido e dos documentos apresentados pelas Requerentes e que não foi por elas contestada.

4.4 De documento junto ao processo, a certidão exarada pela CML em 4 de Fevereiro de 2016, depreende-se que deu entrada na Câmara um pedido de autorização de operação urbanística relativa ao terreno em questão, e que “o projecto de arquitectura constante no mesmo foi aprovado”, “não tendo sido a operação urbanística em causa, até à presente data, objecto de despacho de diferimento” (sublinhado nosso).

4.5 Juntam as Requerentes nova CML, datada de 23 de Março, que se consubstancia num pedido de certificação de que a operação urbanística em questão não foi objecto de

diferimento, sendo que a proposta de certidão vai no sentido de que “ateste que o processo...não está diferido por não se encontrarem ainda reunidas todas as condições acordadas entre o requerente do referido processo e a C... ..”(sublinhado nosso).

4.6 As Requerentes foram notificadas da referida liquidação de IS, referente ao ano de 2015, e respeitante ao imóvel acima referido;

4.7 Tudo conforme documentos juntos com o pedido arbitral e na resposta apresentada pela Requerida;

4.6 Em 22 de Julho de 2016 as Requerentes apresentaram pedido de constituição do Tribunal Arbitral – cf. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

## 5. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado, sendo consensual a conformação da matéria de facto por ambas as partes.

## 6. DO DIREITO

### Norma Aplicável

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28 à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), com a seguinte redacção:

*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 % (...);*

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011; (...)

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

Com a Lei de Orçamento de Estado para 2014, foi a verba 28.1 da TGIS expressamente alterada, de forma a incluir, a partir de 01.01.2014, os terrenos para construção, como segue:

*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%*

Com o Orçamento de Estado para 2017, a Verba 28.1 da TGIS foi revogada, tendo sido criado o AIMI (Adicional ao Imposto Municipal sobre os Imóveis), de acordo com o qual:

*“São sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as pessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.*

*O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.*

*São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.”*

Ora, no caso em apreço, é aplicável a redacção introduzida pelo Orçamento de Estado para 2014 na Verba 28.1 da TGIS:

*“...por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%”*

#### Sobre a constitucionalidade da norma

Alegam as Requerentes que a norma sub judice viola o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pelo que deveria ser considerada inconstitucional.

Ora, já se pronunciou o Tribunal Constitucional sobre a Verba 28.1 da TGIS, inclusivamente com a redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014, aplicável à situação sub judice. E este tribunal só pode concordar com a decisão do Tribunal Constitucional. Senão vejamos.

O Princípio Constitucional da Igualdade traduz-se no princípio da generalidade e no princípio da capacidade contributiva. Ora, o princípio da igualdade não impede que o legislador escolha e trate livremente as situações que considere como factos tributáveis, desde que, os mesmos sejam reveladores da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Como bem se decidiu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, de 11 de novembro, a tributação da propriedade de prédios urbanos habitacionais (e de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação), de VPT igual ou superior a 1 000 000,00, "enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada", revela uma inequívoca capacidade contributiva, por se reportar a prédios de valor bastante superior ao da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, ainda que potencial, "suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido "princípio da equidade social na austeridade."

*“Aquilo a que obriga a Constituição da República é que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo*

*a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”.*

Como vem sendo o entendimento uniforme do Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, enquanto limite à discricionariedade do legislador, não proíbe que se façam escolhas, antes proíbe que se promovam distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.

*“Só podem ser censurados, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que dela resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, o que não se verifica na situação sub judice...”.*

Ou seja, do princípio da igualdade tributária não resulta a proibição da liberdade por parte do legislador que pode optar por tributar determinados factos e não outros, mas sim a proibição do arbítrio.

Pelo que, concluímos pela constitucionalidade da norma em questão.

#### Sobre a aplicação da norma à situação sub judice

Ora, afastada a ilegalidade do acto tributário por se considerar constitucional a norma sub judice, cumpre-nos decidir sobre a aplicabilidade da Verba 28.1 da TGIS ao terreno para construção do qual são comproprietárias as Requerentes.

Vejamos. A Verba 28.1 da TGIS estabelece a aplicação de uma taxa de 1% a *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”, com VPT igual ou superior a €1.000.000.*

No caso em apreço dá-se como provado, e assumido pelas Requerentes na sua petição, tratar-se o imóvel de um terreno para construção, cujo VPT excede €1.000.000.



Resta-nos assim verificar se é um terreno para construção “*cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI*”.

Assumimos que o legislador disse aquilo que pretendia dizer. Na redacção dada à Verba 28.1 pelo Orçamento de Estado para 2014, vem distinguir claramente duas realidades: (i) prédio habitacional e (ii) terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação. Ora, quis nesta redacção o legislador tributar duas realidades distintas que não podem ser reduzidas a apenas uma. Quis tributar os prédios habitacionais e quis tributar os terrenos para construção. Neste último caso, limitando essa tributação àqueles que tivessem prevista ou autorizada edificação para habitação.

Concordamos assim com a jurisprudência que entende que, com a nova redacção da verba 28.1 da TGIS, dada pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31/12 (e aplicável aos presentes autos), foi alargado o âmbito de incidência objectiva da norma, ao incluir-se, de uma forma explícita, os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista edificação para habitação.

Ou seja, entendemos que a pretensão do legislador não é tributar prédios habitacionais futuros (para o que poderia ser relevante conhecer, nomeadamente, o VPT da parte do terreno destinada à construção de habitação, o VPT desses prédios futuros ou vir a verificar-se, efectivamente, a sua construção) mas sim tributar os próprios terrenos para construção, com VPT superior a €1.000.000, cuja edificação prevista ou autorizada seja para habitação.

Acima mencionamos a redacção da norma do AIMI, que se considera vir “substituir” a Verba 28.1 da TGIS, porque precisamente nela o legislador mantém a opção clara pela tributação dos terrenos para construção, enquanto tal.

Acresce que, a norma em apreço não refere a necessidade dos terrenos se destinarem “unicamente” ou “exclusivamente” à habitação. É então necessário ver como aferir que existe uma edificação predominantemente para fins habitacionais, prevista ou autorizada, o que resulta da avaliação efectuada ao imóvel mediante a documentação apresentada.

De facto, a afetação do prédio constitui um fator de distinção determinante para efeitos de avaliação dos prédios urbanos, conforme estabelece o art.º 41.º do CIMI, influenciando a fórmula de determinação do VPT, definida no art.º 38.º do CIMI e o coeficiente de ajustamento de áreas previsto no art.º 40.º-A do CIMI, que no seu n.º 5 se refere expressamente aos terrenos para construção.

Estando previsto, no art.º 450.º do CIMI, que na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção se deverá atender ao "valor das construções autorizadas ou previstas". Note-se que utilizando esta norma precisamente a expressão usada na Verba 28.1 da TGIS.

Assim, o modelo de avaliação dos terrenos para construção é igual ao dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respetivo projeto. *“O valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr. artº6.º, n.º.3, do C.I.M.I.)”.*

Ou seja, no apuramento do VPT do terreno para construção das Requerentes foi tida em conta a afectação habitacional, considerando-se nessa avaliação o valor das edificações autorizadas ou previstas no mesmo terreno para construção.

Não importa assim distinguir também a parte do VPT relacionada com os prédios a edificar e a parte correspondente a áreas de passagem, logradouros, jardins, etc. Na avaliação do

imóvel, para se calcular o respectivo VPT foi já tida em consideração a parcela edificável para habitação e a parcela destinada a outras afectações.

Face a isto, resta-nos apurar se o terreno para construção sub judice tem ou não a tal “*edificação, autorizada ou prevista, para habitação*”.

No caso em apreço, as Requerentes (i) não contestaram a avaliação do imóvel que teve por base a sua afectação habitacional e as edificações para habitação autorizadas ou previstas (ii) não contestaram também que exista um efectivo potencial de edificação para habitação tendo apresentado documentação que atesta isso mesmo, sendo claro que o projecto que têm para o terreno passa precisamente pela construção de habitações. Acresce que o que a CML vem certificar é que foi aprovado o projecto de arquitectura para o imóvel e que não foi diferida ou, como referem, não foi ainda diferida a operação urbanística em causa. Não vemos como poderia existir a aprovação de um projeto de arquitectura que estipulasse a construção de edifícios para habitação no imóvel em questão, caso não fosse possível/permitido/viável a construção de edifícios para habitação no terreno em questão. O projecto de arquitectura em questão, conforme documentação junta aos autos, prevê a construção de 98 fracções (3 pisos subterrâneos e 8 acima da superfície) de habitação, arrecadações, estacionamento (218 lugares), piscina e zonas de apoio. Aqui, e com base na prova documental apresentada, não se dúvida que há um efectivo potencial de construção habitacional. E a certidão da CML não vem dizer que a operação urbanística foi indeferida, refere que “não está diferido por não se encontrarem ainda reunidas todas as condições acordadas entre o requerente do referido processo e a C... ..”.

## 7. DECISÃO

Em face do exposto, julga-se improcedente o pedido das Requerentes, tudo com as legais consequências.

Fixa-se o valor do processo em €51.856,40 de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

O montante das custas é fixado em €2.142 a cargo das Requerentes, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de Abril de 2017

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco. A redacção do presente Acórdão arbitral rege-se pela ortografia antiga.

O Árbitro,

Maria Antónia Torres