

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 454/2016-T**

**Tema: Imposto do Selo - Verba 28.1 da TGIS – Terreno para construção – Ano de 2015.**

## **Decisão Arbitral**

### **1. Relatório**

**A...**, **LDA**, NIPC..., com sede na ..., ..., ..., ... –..., em Vilamoura, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do correspondente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, para apreciação da legalidade da liquidação de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, datada de 5 de Abril de 2016, no montante de € 10.094,90 (dez mil, noventa e quatro euros e noventa cêntimos), relativa a um prédio urbano inscrito na correspondente matriz predial sob o art. com o n.º..., sito no Distrito de Faro, Concelho de Loulé, freguesia de ... e referente ao ano de 2015, com data limite de pagamento da primeira prestação em Abril de 2016 e data limite para pagamento da segunda prestação em Julho do mesmo ano.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 28 de julho de 2016, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e foi posteriormente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou o árbitro signatário, que em tempo comunicou a aceitação do encargo.

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 19 de outubro de 2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta.

Por despacho de 16 de fevereiro de 2017 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações das partes.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas. (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **2. Objeto do litígio**

A questão dos autos corresponde à aplicação da nova tributação em Imposto do Selo (IS) incidente sobre prédios urbanos com afetação habitacional e VPT igual ou superior a um milhão de euros, introduzida em 2012 para reforço das medidas de controlo orçamental pelo lado da receita, num quadro de estado de emergência financeira, com a alteração de 2013, a qual é aplicável aos anos de 2014 e seguintes.

Como é bem sabido, esta tributação tem suscitado fortes dúvidas e elevada contestação. Isto não apenas para casos pontuais da sua aplicação (*e.g.*, propriedade

vertical, terrenos para construção ou sua aplicação ao ano de 2012), como também em termos gerais, pela sua eventual inconstitucionalidade (ver Luís Menezes Leitão, Sobre a Tributação em Imposto de Selo dos Imóveis de Luxo (verba 28.1 TGIS), *in* Arbitragem Tributária nº1, pág.s 44 e ss).

Ora, a Requerente vem, precisamente, contestar a aplicação da dita tributação decorrente da aplicação a nova verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos correspondentes a terrenos para construção, pedindo a anulação da dita liquidação do Imposto do Selo, com fundamento em inconstitucionalidade.

Como referido, a liquidação foi efetuada ao abrigo do disposto da verba 28.1 da Tabela anexa ao Código do Imposto do Selo, mas com a redação introduzida em 2013 e que a Requerente entende ser inconstitucional.

A Autoridade Tributária e Aduaneira contestou reconhecendo a factualidade invocada, mas refutando pontualmente o vício de inconstitucionalidade assacado ao ato tributário, concluindo antes que a liquidação em crise consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo da invocada inconstitucionalidade.

Em especial, a AT sustenta inexistir qualquer inconstitucionalidade na norma em causa pois que o art. 13º da CRP impede apenas discriminações arbitrárias, irrazoáveis, que não tenham justificação e fundamento material bastante. O que entende não se verificar na previsão normativa da norma aplicada e na interpretação que dela foi feita.

### **3. Matéria de facto**

A liquidação de Imposto do Selo em crise respeita ao ano de 2015, estriba-se na verba 28.1 da TGIS, é datada de 05/04/2016, corresponde ao montante total de € 10.094,90 ( dez mil, noventa e quatro euros e noventa cêntimos), foi objeto das notas de

cobrança n.ºs 2016 ... (1.ª prestação, no montante de € 3.364,98) e 2016 ... (2.ª prestação, no montante de € 3.364,96), por referência ao prédio urbano inscrito na matriz sob o art.º..., da Freguesia de ..., Concelho de Loulé, no Distrito de Faro.

### **3.1. Factos provados**

1- A Requerente, no âmbito da sua atividade, é proprietária de um prédio corresponde a um terreno para construção, sito na ... (artigo matricial ...), com valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros.

2- A Requerente foi notificada do ato de liquidação de Imposto do Selo emitido ao abrigo do artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, conjugado com a verba 28.1 da TGIS, e com o artigo 6.º da Lei n. 55-A/2012, de 29 de Outubro, com referência ao ano 2015.

3- A liquidação referida respeita ao prédio urbano com artigo matricial..., da Freguesia de..., no Concelho de Loulé e Distrito de Faro, correspondente ao Lote... .

4- Em 2015 o referido imóvel estava inscrito na correspondente matriz como "*terreno para construção*", constando ainda como "Tipo de coeficiente de localização" a menção "*Habitação*".

5- A Requerente procedeu ao pagamento das primeiras e segundas prestações da liquidação em causa.

6. A primeira prestação foi paga em processo executivo, a 25 de maio de 2016 e a segunda dentro do respetivo prazo legal.

### **3.2. Factos não provados**

Com relevo para a apreciação do mérito da causa, não se provou que no imóvel em causa tivesse sido autorizada, projetada ou prevista qualquer edificação, designadamente, destinada a habitação, pois a Requerente apenas alega que o terreno estava destinado a construção e a Requerida que da matriz consta a afetação habitacional.

### **3.3. Matéria de facto adicional**

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **3.4. Fundamentação da fixação da matéria de facto**

Os factos provados e não provados baseiam-se nas alegações das partes e nos documentos oferecidos, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

## **4. Matéria de direito**

A questão objeto da presente ação é a de saber se a norma de incidência invocada é constitucional (em especial por ser conforme aos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade) e se todos os terrenos para construção, inscritos na matriz como tendo afetação habitacional, se inserem no âmbito de incidência do n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na redação decorrente da alteração legislativa verificada em 2013.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada - (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa devem ser escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo

511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

#### **4.1. Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro**

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, procedeu a várias alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, com a seguinte redação:

*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 afectação 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 %.*

#### **4.2. Alteração à redação da verba 28.1 da TGIS ocorrida em 2013**

Pela alteração constante da Lei orçamental para 2014 (Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro), a verba 28 da TGIS previa, à data dos factos, o seguinte:

*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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor*

*patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: (Aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro)*

*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 (Redação da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro) - 1%*

#### **4.3. Alcance da verba 28.1 da TGIS**

De acordo com a verba 28.1 da TGIS, na sua redação inicial, estavam, pois, sujeitos a imposto a propriedade, o usufruto e o direito de superfície sobre prédios urbanos com afetação habitacional e cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, fosse igual ou superior a € 1.000.000.

No âmbito de vigência dessa anterior redação da verba 28.1 da TGIS, concluiu-se em diversos processos de arbitragem tributária que a expressão “afetação habitacional”, constante do texto da norma então em vigor, se referia a uma “utilização” habitacional, ou seja, a prédios urbanos que tivessem uma efetiva utilização para fins habitacionais (cf., nomeadamente, os processos 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 53/2013-T, 75/2013-T, 144/2013-T e 158/2013-T).

Com a alteração ocorrida em 2013 e que se repercutiu nos exercícios de 2014 e seguintes – compreendendo, portanto, o exercício de 2015, ao qual respeita a liquidação impugnada -, os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI, passaram a estar também sujeitos a tributação à taxa de 1% sobre o correspondente valor patrimonial tributário.

A verba 28.1 da TGIS foi assim clarificada, no sentido de incluir, para além dos prédios habitacionais (referidos na alínea a) do número 1e do n.º 2 do artigo 5.º do CIMI), ainda os terrenos para construção (*i.e.*, a espécie de prédio previsto na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo do CIMI), caso tenha sido autorizada ou esteja prevista construção

destinada a habitação (permanecendo controverso se tal construção deverá ser total ou meramente parcialmente e, neste caso, qual deverá ser o valor a considerar para efeitos de sujeição a tributação).

Porém, não ficou demonstrado nos autos que o terreno para construção objeto de liquidação em crise tivesse autorização, projeto ou previsão de edificação prevista para habitação, por forma a estar sujeito a IS nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS.

A Requerida, alega apenas que sendo o prédio urbano um terreno para construção ao qual foi atribuída afetação habitacional no âmbito da respetiva avaliação e constando tal afetação da respetiva matriz, está sujeito a Imposto do Selo, entendimento e factualidade que também decorre do próprio processo administrativo. Ora assim não é necessariamente. Neste sentido, as seguintes decisões proferidas nos processos que correram termos nos tribunais arbitrais que funcionaram no quadro do CAAD: Processo n.º 447/2016-T com decisão de 30/11/16; Processo n.º 415/2016-T com decisão de 10/1/17, Processo n.º 387/2016-T com decisão de 21/11/16, Processo n.º 294/2016-T com decisão de 6/2/17 (onde se pugna também pela inconstitucionalidade da norma), Processo n.º 290/2016-T com decisão de 26/10/16.

Como se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 467/2015-T, de 4/2/2016 e citada na decisão arbitral proferida no processo 294/2016/T, não se deve concluir, de imediato e e sem mais, que o prédio em causa possa, à data dos factos, ser sujeito a Imposto do Selo, nos termos da verba 28.1 da TGIS (na sua redação atual), isto porque: ... “A questão essencial que, [no contexto da nova redação da verba 28.1 da TGIS, dada pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31/12,] se coloca, é a saber se, ... «sem [...] aquela previsão ou expectativa de ‘edificação para habitação’ [...] concretizada», se poderá aceitar a aplicação do Imposto do Selo aqui em análise [...]. Para responder à referida questão, afigura-se como particularmente útil a ponderação do seguinte: «No que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido



concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.» [vd. António Santos Rocha / Eduardo José Martins Brás – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].” ....

Sucede que não foi demonstrado que o terreno para construção em causa tivesse autorização, projeto ou previsão de edificação para habitação, razão pela qual não se pode concluir de imediato estar o mesmo sujeito a Imposto do Selo nos termos da verba n.º 28.1 da TGIS. Como se referiu já, quer no processo administrativo, quer nos autos, apenas se alega e somente fica demonstrado ser o “Coeficiente de localização: habitação” e a “Afetação: habitação”, o que nos termos acima citados seria insuficiente para fundamentar a liquidação pretendida. Isto porquanto a prova daqueles pressupostos legitimadores da tributação competia à Requerida. Sucede que não o demonstra, por não evidenciar a autorização ou a previsão de construção destinada a habitação, não se mostrando assim preenchida a norma de incidência do imposto que serve de fundamento à liquidação. É que ter sido autorizada, projetada ou prevista uma edificação para habitação, constitui facto cuja prova deve caber à Requerida, por constituir um facto essencial à integração da norma, enquanto elemento de incidência real do imposto e ser, portanto, constitutivo do direito a liquidá-lo.

Como se disse, a Requerente veio pedir a nulidade ou anulabilidade da liquidação, invocando vício de violação de lei, no caso constitucional, do que decorreria a inconstitucionalidade da norma, nomeadamente por violação do princípio da igualdade.

Ora, no caso *sub judice* a AT não tratou de saber se a afetação habitacional do prédio em causa é total ou parcial – bastou-se com a afetação constante da matriz. Daqui decorre que a componente não habitacional que possa ter influenciado a avaliação patrimonial do prédio não se encontra expurgada da incidência do imposto.

No entanto, a consideração no campo de incidência e na base tributável de futuras componentes não habitacionais do edificado, conduziria a que elementos não habitacionais, se integrados em complexos habitacionais, fossem alvo da incidência da nova verba, e por essa via fiscalmente penalizadas, enquanto que componentes de idêntica natureza, se ponderadas para edifícios exclusivamente não habitacionais, escapariam à incidência do tributo e, por consequência, seriam premiadas face às anteriores (o que vale por dizer que as primeiras seriam penalizadas, pela via tributária, face às segundas).

Ora, seria por demais evidente, nesse caso, a oneração de edifícios mistos com componente habitacional, para o que não se vislumbra qualquer causa justificativa, pelo que tal interpretação não se afigura como razoável, mas antes claramente arbitrária (ver a este propósito a decisão arbitral de 6/2/17, no Processo nº 294/2016-T). Uma tal interpretação violaria, pois, o princípio da igualdade e, nessa medida, seria inconstitucional, como pretende a Requerente. E, caso seja essa a interpretação a dar à norma, então, será a mesma a padecer do invocado vício de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade. Em suma, assiste razão à Requerente.

Assim, não se considerando as possíveis afetações há, no mínimo, vício de fundamentação, por ausência de explicitação de que a totalidade do prédio autorizado ou previsto se destina a habitação; ou a entender-se que essa concretização é desnecessária, como entende a AT, há uma interpretação da norma incompatível com a Constituição da República e, a entender-se ser essa a interpretação adequada é então a própria norma que padece de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade.

Nestes termos, deve por isso considerar-se anulável o ato de liquidação, por ilegal, dado que a interpretação dada à verba 28.1 da TGIS (ou a própria norma, se for esse o

caso) é violadora do princípio da igualdade, ao não atender às concretas afetações habitacionais e não habitacionais que possam estar previstas para o prédio a edificar.

#### **4.8. Juros indemnizatórios**

A Requerente efetuou, pelo menos, o pagamento das 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> prestações do imposto, nada se provando quanto à terceira prestação, ainda não vencida aquando da apresentação do pedido.

Procedendo o pedido de anulação do ato tributário, deve a AT ser condenada a reembolsar a Requerente pelo imposto indevidamente pago, acrescido ainda de juros indemnizatórios, contados desde a data do pagamento.

Com efeito, no caso dos autos, não se vê como não imputar à AT o erro pela interpretação que ela própria criou. É, pois, evidente serem devidos juros indemnizatórios nos termos referidos.

Mostrando-se efetivamente paga mais do que uma das prestações, deverão as mesmas serem reembolsadas, acrescidas de juros indemnizatórios, a calcular à taxa legal, sobre as quantias desembolsadas e desde a data do respetivo desembolso, até ao processamento da correspondente nota de crédito em que se incluíam.

#### **5. Dispositivo**

De harmonia com o exposto, decide-se julgar procedente o pedido de anulação e, em consequência, anular o ato de liquidação acima identificado, com fundamento em vício de violação de lei, *in casu*, constitucional, mais se declarando o direito a juros indemnizatórios calculados sobre as quantias desembolsadas e desde a data do respetivo desembolso, até ao processamento da correspondente nota de crédito em que se incluíam.

## **6. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 10.094,90 (dez mil, noventa e quatro euros e noventa cêntimos).

## **7. Custas**

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

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo árbitro signatário.

Lisboa, 5-4-2017

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)