

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 646/2016-T

Tema: Verba n.º 28 da TGIS – Terrenos para construção.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A sociedade A..., S.A., (doravante designada por “Requerente”), com o n.º de identificação fiscal..., com sede social na Rua..., ..., Porto, apresentou no dia 27 de outubro de 2016, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral de forma a ser declarado ilegal o ato de liquidação de Imposto do Selo (“IS”), nos termos da Verba 28 da Tabela Geral do IS (“TGIS”), referente ao exercício de 2014, no montante de € 10.538,90, identificado pelo n.º 2015..., correspondente à primeira prestação, n.º 2015..., correspondente à segunda prestação e n.º 2015..., correspondente à terceira prestação, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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 do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 28 de dezembro de 2016.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 12 de janeiro de 2017.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a ilegalidade do indeferimento tácito da Reclamação Graciosa apresentada contra o ato de liquidação de IS indicado *supra*, decomposto em três prestações, por respeito a um terreno para construção inscrito na matriz predial urbana, sob o n.º..., da freguesia ..., do concelho da Maia.

5. A AT apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o acto tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, fosse mantido na ordem jurídica.

6. Por despacho de 16 de março de 2017, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

7. Decidiu igualmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respetivos articulados, e fixou como prazo para a decisão arbitral o dia 21 de abril de 2017.

8. No âmbito do despacho, solicitou igualmente às partes para apresentar as suas alegações finais, sendo que estas se abstiveram de o fazer.

9. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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 ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

10. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

11. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber se, no caso em análise, o terreno para construção relevante cai no âmbito da Verba 28.1 da TGIS, na sua redação à data relevante dos factos, designadamente se é um *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no CIMI”*.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

12. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- I. A Requerente incorporou, no dia 18 de dezembro de 2015, parte do património da sociedade B..., S.A., via operação de cisão-dissolução-fusão, ficando, designadamente, com o terreno para construção em causa;
- II. Este terreno para construção encontra-se inscrito na matriz predial urbana, sob o n.º..., da freguesia ..., do concelho da Maia, com o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) de € 1.053.890;
- III. O prédio urbano em questão integra um lote de 6 terrenos, possuindo, nos termos do alvará de loteamento apresentado, uma área de 560 m² destinado à construção de prédio para habitação coletiva, com área de implantação de 560 m², área de construção de 5040 m² e estacionamento com cave com a área de 1680 m², constituído por 40 fogos, com 3 pisos abaixo da cota de soleira e 9 pisos acima da cota de soleira;
- IV. Na sua caderneta predial, o coeficiente de localização atribuído ao imóvel foi o de habitação;

V. A B..., S.A., por respeito ao exercício de 2014 e em resultado do exposto na Verba 28.1 da TGIS, recebeu os atos de liquidação da AT indicados *supra*, no valor total de € 10.538,90, os quais foram liquidados pela ora Requerente na íntegra.

VI. A Requerente apresentou, no dia 29 de março de 2016, Reclamação Graciosa com vista a obter a declaração de ilegalidade da liquidação mencionada *supra*, tendo-se formado o indeferimento tácito no dia 29 de julho de 2016.

13. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

14. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

15. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

16. A sujeição a IS dos prédios com afetação habitacional resultou do aditamento da Verba 28 à TGIS, efetuado pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29 de outubro, que tipificou os seguintes factos tributários:

“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 € 1.000.000,00 – 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%”.*

17. A aludida lei aditou, igualmente, no Código do IS, o n.º 7 do artigo 23.º, respeitante à liquidação do IS: *“tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”*, e o artigo 67.º, n.º 2 que dispõe que *“às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o CIMI”*.

18. Adicionalmente, e tendo em consideração a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, importa também transcrever a redação da aludida verba desde 1 de janeiro de 2014, *“por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”*.

19. Neste contexto, e tendo em consideração a indicação *supra*, debruçemo-nos, agora, sobre o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”).

20. No Código do IMI, enumeram-se as espécies de prédios (nos artigos 2.º a 6.º), nos seguintes termos:

“Artigo 2.º - Conceito de prédio

1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fração 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 coletiva 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 fração 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 fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Artigo 3.º - Prédios rústicos

1 – 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 afetos ou, na falta de concreta afetação, 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 afetação 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 afetação.

3 – São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções directamente afetos 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.

Artigo 4.º - Prédios urbanos

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

Artigo 5.º - Prédios mistos

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.

Artigo 6.º - 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 afetos a espaços, infraestruturas 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”.*

21. Por último, atente-se, igualmente, nas normas sobre a interpretação das leis.

22. O artigo 11.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias nos seguintes termos:

“Artigo 11.º - 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 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”.*

23. Os princípios gerais da interpretação das leis, para os quais remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, encontram-se preconizados no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

“Artigo 9.º - 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 correspondência 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”.

24. Assim, é no presente quadro jurídico que importa apreciar se o terreno para construção em questão, tem, ou não, uma edificação autorizada ou prevista para habitação, nos termos da Verba 28.1 da TGIS, sendo, assim, sujeito a IS.

B) Argumentos das partes

25. No âmbito da sua exposição, a Requerente, alegou, em síntese, que *“atenta a letra da lei, 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”.*

26. Assim, no entendimento da Requerente, “*não pode resultar da análise do Alvará que o terreno venha a ser afeto exclusivamente à habitação e com frações de VPT superiores a Euro 1.000.000.*”

Sem prejuízo, a AT, ao arrepio da interpretação da norma, contrariando a explícita restrição prevista para a «edificação para efeitos habitacionais», veio emitir a liquidação objeto do presente pedido, interpretação que se encontra absolutamente desfasada do sentido que o legislador quis atribuir à norma”.

27. Para a Requerente, à luz da nova redação da Verba 28 da TGIS, “*verifica-se que a sujeição da taxa de 1% (...) depende do preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos (...): i) o VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, ser igual ou superior a Euro 1.000.000; ii) tratar-se de um terreno para construção; e ainda iii) a edificação autorizada ou prevista para o mesmo ser exclusivamente para habitação, nos termos do Código do IMI, devendo excluir-se deste fim a habitação coletiva, conforme de seguida se demonstrará”.*

28. Assim, a Requerente procurou demonstrar que, ao contrário dos dois primeiros requisitos (que se encontram, no seu entendimento, cumpridos), o terceiro requisito não estava cumprido. “*Pelo que resta aferir a sujeição do prédio ao terceiro requisito: que a edificação, autorizada e prevista, seja exclusivamente para habitação, nos termos do Código do IMI, excluindo-se a habitação coletiva.*”

Acresce que, de acordo com a decisão arbitral proferida no processo n.º 580/2014-T, «(...) constitui jurisprudência unânime desse Centro de Arbitragem, máxime nas razões explanadas no citado Acórdão Arbitral proferido no Processo 50-T/2013, de 29/10/2013, (...), a interpretação proposta pela AT para tributar os prédios de habitação coletiva (mistos ou não), compostos de vários fogos que não estão em regime de propriedade horizontal enferma também de erro de direito (...)».

Mais: (...) não há dúvidas neste caso em concreto: mesmo que se considere que o alvará de loteamento permite conferir ao prédio a previsão de nele vir a ser construída uma edificação, o facto é que, no caso, o alvará de loteamento refere que o destino do terreno é a habitação coletiva.

Resultando, pois, demonstrado, no caso em apreço, máxime por força do entendimento jurisprudencial, que não se encontram preenchidos os requisitos cumulativos de que a norma de incidência da Verba 28.1 da TGIS faz depender a sua aplicação, pelo que verifica-se um vício de violação de lei e, conseqüentemente, deverá considerar-se que a tributação em causa é indevida, devendo os atos de liquidação do Imposto do Selo em causa ser anulados por força da ilegalidade de que padecem”.

29. Num outro prisma, a Requerente evocou a inconstitucionalidade da Verba n.º 28.1 da TGIS, designadamente por violar os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.

“Nestes termos, o princípio da igualdade, plasmado no artigo 13.º da CRP, tem como corolário, no domínio tributário, o princípio da capacidade contributiva.

(...)

Na verdade, o Imposto do Selo assume, nesta Verba 28 da TGIS, uma dimensão meramente estática, visando tributar a riqueza existente, o património (...) não se afirma, por conseguinte, que o Legislador teve a intenção de discriminar o setor imobiliário.

Contudo, o resultado da aplicação de tal norma implica a penalização deste setor e, no caso sub judice, a penalização da Requerente, sem que esta tenha revelado qualquer capacidade económica acrescida.

Na ausência desta «fundamentação racional» (...), torna-se claro que esta discriminação é violadora do princípio constitucional da igualdade, consubstanciado pelo princípio da capacidade contributiva”.

30. A este respeito, a Requerente evoca várias decisões arbitrais e judiciais que, no seu entendimento, permitem suportar os seus argumentos.

31. Para a Requerente, “a capacidade contributiva só é exibida (eventualmente), nos casos em que existe um projeto aprovado ou previsto, o que manifestamente não é o caso do terreno para construção sub judice. Quando esta norma se aplica a contribuintes, independentemente da sua capacidade contributiva, como no caso presente, à Requerente, esta norma é simplesmente discriminatória e violadora do Princípio da Igualdade (...)”.

32. Conclui a Requerente que “ficando demonstrado à sociedade que a Requerente não tem qualquer projeto aprovado, nem se prevê, a construção de edificações afetas à habitação de valor superior a Euro 1.000.000 (...) torna-se evidente que a Requerente e o terreno para construção foram negativamente discriminados (...)”.

33. Solicitando, para o efeito, que a liquidação impugnada fosse anulada já que enferma de vício de violação de lei.

34. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

35. “...No que diz respeito ao prédio inscrito na matriz urbana sob ... da freguesia da ..., concelho da Maia, alega a Requerente que não tem qualquer edificação autorizada ou prevista, apenas existe o alvará de loteamento que prevê a construção de habitação coletiva e de comércio.

Sem olvidar os factos supra alegados pela Requerente, não podemos no entanto concordar que para aquele terreno não esteja prevista a construção de habitação.

(...)

Segundo informação prestada pelo SF da ... para instruir o presente processo arbitral, informação datada de 24.01.2017, e de acordo com os pontos 6,7 e 8, face a nova redação da verba, as liquidações de IS estão corretas, porquanto ao terreno para construção em apreço foi atribuída, em sede de avaliação, a afetação habitacional.

(...)

Face ao cabalmente provado, o prédio inscrito (...) tem as características constantes da definição de terreno para construção para efeitos da verba 28.1 da TGIS, na redação dada pela Lei 83-C/2013, ou seja, terreno para construção com afetação habitacional nos termos do disposto no Código do IMI, sem que, para efeitos de liquidação do IS, se tenha expurgado do valor, a área não afeta a habitação, porque não consta da avaliação e esta não foi contestada, e por isso mesmo também não consta da matriz que serve de base à liquidação de IS”.

36. Para a Requerida, encontra-se dessa forma preenchido o tipo legal previsto na verba 28.1 da TGIS, já que “*com a alteração promovida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, passaram a estar expressamente abrangidos na sua previsão os terrenos «...para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI»”.*

37. Quanto à violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva evocados pela Requerente, entendeu a Requerida que “*o facto do legislador estabelecer um valor (Euro 1.000.000) como critério delimitativo da incidência de imposto, abaixo do qual não se preenche a previsão da norma tributária, constitui uma legítima escolha do legislador quanto à fixação do âmbito material dos «imóveis habitacionais de luxo» que se pretende tributar de modo mais gravoso, até porque qualquer outro valor de grandeza análoga assumiria, do mesmo modo, um carácter artificial que é conatural a qualquer fixação quantitativa de um nível ou limite”.*

38. A este respeito, importa salientar que a Requerida fez uma longa exposição sobre a questão de inconstitucionalidade suscitada, trazendo à colação jurisprudência e doutrina relevantes sobre o tema.

39. Concluiu a Requerida considerando que as liquidações em crise consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do Código do IS.

40. Solicitou, dessa forma, que o pedido da Requerente fosse declarado improcedente, absolvendo-se a Requerida do pedido, com todas as legais consequências.

C) Apreciação do tribunal

41. A título preliminar, refira-se que, aos olhos deste Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se com definir, com base nos factos dados como provados, se o imóvel em discussão, é, ou não sujeito a IS, nos termos da Verba 28.1 da TGIS.

42. Desta forma, o presente tribunal procurará aferir se o terreno para construção em causa preenche os requisitos legalmente necessários para cair no âmbito da Verba 28.1 da TGIS, designadamente se a sua edificação, autorizada ou prevista, é para habitação.

43. Ora, no caso em concreto, estamos perante um terreno para construção, que, aquando da última atualização do seu alvará de loteamento, em 2008, foi destinado apenas à construção de prédio para habitação coletiva e respetivo estacionamento com cave.

44. Como resulta do referido alvará, enquanto que os restantes 5 lotes têm afetação mista – habitação coletiva e comércio – este terreno para construção em específico tem uma autorização prevista delimitada exclusivamente à habitação coletiva.

45. Uma dificuldade que muitas vezes se coloca é a de saber se a Verba 28.1 da TGIS respeita a terrenos para construção totalmente alocados à edificação habitacional ou, se ao invés, essa alocação pode ser apenas parcial.

46. É que na segunda situação, permanece a dúvida de como alocar o respetivo VPT às diversas finalidades do imóvel e, não havendo qualquer entendimento na lei que permita fazê-lo, tem-se decidido, e bem, que nesses casos em específico não deverá haver incidência de IS, nos termos da Verba 28 da TGIS.

47. Contudo, neste caso o alvará de loteamento apenas prevê que no terreno em questão seja implementado um prédio para habitação coletiva (que inclui estacionamento).

48. Pelo que a dúvida que poderia subsistir era saber até que ponto o conceito de habitação coletiva se distingue do conceito de habitação, para efeito da referida verba.

49. E, a esse respeito, apesar de argumentar que são conceitos diferentes, a Requerente também não logrou em provar de que forma poderia eventualmente distinguir-se a habitação da habitação coletiva.

50. O Código do IMI, legislação a aplicar subsidiariamente quando o Código do IS não dê resposta a estes temas, também não prevê qualquer distinção entre habitação ou habitação coletiva.

51. Aos olhos do presente tribunal, essas terão que ser situações materialmente idênticas, para efeitos de aplicação da Verba 28 da TGIS, já que ambas pressupõem o fim habitacional.

52. Com efeito, entende-se que a habitação coletiva dirá respeito a situações em que um determinado prédio têm vários fogos habitacionais, por contraponto à habitação individual, que apenas abarcará, em princípio, um único fogo.

53. Em face do exposto, cumpre estabelecer o seguinte.

54. Resulta claro que, desde 2014, nos termos da Verba 28.1 da TGIS, estão sujeitos a imposto, além dos prédios habitacionais, os terrenos para construção, desde que tenha sido autorizada ou esteja prevista edificação destinada exclusivamente a habitação. De facto, *“prédio habitacional ou (...) terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”*.

55. Ora, no caso *subjudice*, a Requerente falhou em demonstrar com factos que o terreno para construção em discussão tinha, à data dos factos relevantes, uma afetação, ainda que parcial, a uma outra realidade que não a habitacional (serviços, por exemplo).

56. E da mesma forma, a Requerente também não foi capaz de provar que o conceito de habitação coletiva se poderia, de alguma forma, afastar do conceito de habitação, para o efeito da aludida verba.

57. É que, confrontado com as provas juntas ao processo, o presente tribunal não vislumbra outro cenário que não o da afetação total do terreno em crise à construção habitacional, designadamente mediante o que se encontra previsto no alvará de loteamento.

58. Tendo em consideração o que previamente se disse, era à Requerente que cabia, nos termos do artigo 74.º da LGT, a obrigação de provar que o imóvel em questão, um terreno para construção, não tinha edificação, expressa ou prevista, apenas para habitação.

59. Em alternativa, a Requerente também podia ter demonstrado que habitação coletiva é um conceito jurídico que, para efeito da aplicação da aludida verba, se afasta do conceito de habitação.

60. Obrigações que não foi capaz de cumprir.

61. Certo é que a Requerente evocou várias decisões arbitrais que afastaram a incidência de IS nos terrenos para construção.

62. Todavia, todas elas respeitantes a factos tributários anteriores à alteração da Verba 28 da TGIS, que ocorreu em 2014, e passou a prever que a mesma incidia em “*prédio habitacional ou (...) terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI*”, e, como tal, totalmente irrelevantes para o caso *sub judice*.

63. Com efeito, na opinião do presente tribunal, os terrenos para construção com um VPT igual ou superior a Euro 1.000.000 e que tenham apenas edificação autorizada ou prevista para habitação, não estando decomposta, por exemplo, em várias realidades (por exemplo, serviços ou comércio), deverão ser sujeitos a IS, nos termos da Verba 28 da TGIS.

64. Quanto à questão da constitucionalidade da norma levantada pela Requerente, cumpre salientar que ao presente tribunal cabe apenas aferir a eventual ilegalidade da liquidação emitida pela AT, não se pronunciando sobre a competência do legislador.

65. Desta forma, abstém-se o presente tribunal de analisar essa questão, uma vez que a mesma cai fora do seu escopo de competências.

66. Assim, e com base nas razões elencadas *supra*, entende o presente tribunal que o prédio em crise deveria ser, à data dos factos, sujeito a IS, nos termos da Verba 28.1 da TGIS, pelo que se conclui pela verificação do pressuposto legal de incidência.

V. Decisão

67. Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral; e
- B) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VI. Valor do processo

68. Fixa-se o valor do processo em € 10.538,90, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

69. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 10 de abril de 2017

O Árbitro



(Sérgio Santos Pereira)