

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 650/2016-T

Tema: IS –Terreno para construção; Afetação para habitação.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S. A., pessoa colectiva n.º..., com sede na Rua ..., ns.º ... a ..., no Porto, (doravante designada apenas como Requerente), apresentou, em 28/10/2016, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, (doravante designado pedido inicial ou abreviadamente P.I.) nos termos do disposto na alínea a) do número 1 do artigo 2.º, número 2 do artigo 5.º, número 1 do artigo 6.º, e dos artigos 10.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (adiante RJAT), em conjugação com a alínea a) do artigo 99.º e as alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 102.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (adiante CPPT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

A Requerente pede a declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2015, no montante total de €29.808,38, referente à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), que incidiu sobre o prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto, sob o número..., freguesia de ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo... .

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 11/11/2016 e automaticamente 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 como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 28/12/2016 foram as Partes 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 a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 12/01/2017.

Por despacho de 16/01/2017 foi ordenada a notificação do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira para juntar o processo administrativo, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.

Em 23/11/2016 a Requerente requereu a junção aos autos do comprovativo de pagamento da terceira prestação do acto de liquidação impugnado.

A Requerida apresentou resposta em 14/02/2017 e juntou o Processo Administrativo, tendo pedido a dispensa da realização da reunião referida no artigo 18.º do RJAT e de produção de alegações, bem como sustentado a desnecessidade de audição da testemunha arrolada pela Requerente.

Por despacho de 15/02/2017, foram as partes notificadas para, querendo, produzirem alegações finais.

Em resposta ao referido despacho veio a Requerente requerer que fosse ouvida a testemunha arrolada no P.I., por a mesma ser útil para prova dos factos alegados por aquela nos artigos 8.º, 9.º, 21.º e 23.º do P.I.

Por despacho de 28/02/2017, foi revogado o despacho anterior, de 15/02/2017 e a Requerente convidada para, em 10 dias, juntar aos autos prova documental dos factos alegados nos artigos 8.º e 9.º da petição inicial e ainda a declaração Modelo 1 do IMI n.º..., que terá submetido em 30/11/2006, de acordo com a informação constante do documento n.º 2 junto com o P.I.

Em 10/03/2017, a Requerente juntou 3 documentos aos autos e ainda cópia da decisão proferida pelo Tribunal Arbitral no processo n.º 611/2016 –T, em 14/02/2017, na qual foi também Requerente, sendo o pedido e a causa de pedir idênticos aos dos presentes autos.

Por despacho de 14/03/2017 foi admitida a junção aos autos dos documentos e notificadas as partes para alegações finais, sendo dispensada a produção de prova testemunhal.

A Requerente apresentou alegações em 30/03/2017 e a Requerida em 19/04/2017.

São, sumariamente, as seguintes as alegações da Requerente:

A Requerente entende que a referida liquidação, e actos subsequentes, enfermam dos seguintes vícios:

- a) Erro na interpretação da Verba 28.1 porquanto a mesma só onera terrenos para construção com afetação exclusiva de habitação;
- b) Erro na interpretação da Verba 28.1 da TGIS, porquanto a verba não onera o setor produtivo;
- c) Erro sobre os pressupostos de Direito por aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, com fundamento na violação do Princípio da Igualdade por discriminação das empresas que se dedicam à compra para construção e revenda, face às demais empresas;
- d) Erro sobre os pressupostos de Direito por aplicação de uma norma materialmente inconstitucional, com fundamento na violação do Princípio da Igualdade na medida em que sujeita a tributação a propriedade de terrenos para construção relativamente aos quais a edificação, autorizada ou prevista, não inclui habitações de valor igual ou superior a esse.

Terminando pelo pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação do acto impugnado, nos termos do n.º 1 do artigo 163.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA).

Sustenta que a Autoridade Tributária faz uma errada interpretação do conceito de “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, e que a norma de incidência não se aplica ao terreno para construção de que é proprietário por o mesmo não ter nenhuma edificação, nem nenhum projecto aprovado pelo Município, faltando o necessário licenciamento municipal, que consigne o destino “habitação” para o referido prédio. Defende ainda que a verba 28.1 da TGIS só onera terrenos para construção com afectação exclusiva de habitação.

Socorre-se também do facto de ter sido apresentado em 1996 um projecto de loteamento, que visava a divisão do terreno para construção em quatro lotes, afectos a fins comerciais e

de serviços, ou seja, não habitacionais, pese embora o referido projecto tenha sido indeferido nesse mesmo ano.

A Requerente cita diversos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo e do CAAD para sustentar a sua posição, pese embora referentes a situações de tributação de exercícios anteriores à entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013 de 31/12.

A Requerente assaca ainda à interpretação da AT um outro erro, o de a mesma conduzir a um agravamento da tributação sobre o sector produtivo, o que não estava no espírito do legislador quando criou a norma. Sobre a *ratio legis* da introdução da verba 28 da TGIS cita inúmeros acórdãos do Tribunal Arbitral.

Invoca ainda que a verba 28.1 da TGIS é inconstitucional porque violadora do princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, nas suas vertentes do princípio da proporcionalidade e do princípio da capacidade contributiva, por entender que a norma penaliza e discrimina as empresas imobiliárias, face às empresas que se dedicam a outros sectores de actividade e que não necessitam de deter terrenos para construção com afectação prevista ou aprovada para habitação.

Considera também a verba inconstitucional, com fundamento na violação do citado princípio da Igualdade, na medida em que sujeita a tributação a propriedade de terrenos para construção relativamente aos quais a edificação, autorizada ou prevista, não inclui habitações de valor igual ou superior a €1.000.000,00.

Termina pedindo o reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

Sumariamente a Requerida invoca, quanto aos fundamentos em que a Requerente assenta o pedido arbitral de anulação do acto impugnado, que o mesmo foi emitido de acordo com a informação que consta da caderneta predial e resulta da aplicação directa da norma legal, que aliás é clara.

Refere que a opção do legislador pelo “prédio com afectação habitacional” em detrimento de “prédio habitacional” faz apelo ao coeficiente de afectação, que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos (cfr. artigo 41.º do CIMI).

Defende que após a entrada em vigor da redação da verba 28.1 introduzida pela Lei 83-C/2013, de 31/12 ficou claro que a verba se aplica a terrenos para construção, com

afecção de habitação, devendo recorrer-se ao CIMI para definir o que se entende por terreno para construção e o que se entende por afectação habitacional.

Em concreto sobre a violação do princípio da igualdade, nas suas vertentes do princípio da proporcionalidade e do princípio da capacidade contributiva, invocado pela Requerente, a Requerida invoca doutrina e diversos acórdãos do Tribunal Constitucional, quer referentes à alegada violação do princípio da igualdade pela verba 28.1 da TGIS, quer por outras normas de incidência.

A Requerida faz ainda apelo à *ratio legis* da norma para defender a sua constitucionalidade.

Termina sustentando que estando correcta a liquidação, não são devidos juros indemnizatórios.

Conclui defendendo a improcedência do pedido de pronuncia arbitral.

II. SANEADOR

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi tempestivamente apresentado (cfr. artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente (cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT conjugado com o artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do mesmo diploma).

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas e a cumulação de pedidos é admissível (cfr. 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).

Fixa-se à causa o valor de €29.808,38 indicado pela Requerente, 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 (CPC).

Cumprе apreciar o mérito dos pedidos.

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. Dos Factos provados

Não há matéria factual alegada controvertida estando designadamente provados os seguintes factos essenciais para o julgamento da causa:

- 1.) A Requerente tem como objecto social a compra, venda, revenda e arrendamento de imóveis, bem como a prestação de serviços conexos.
- 2.) A Requerente era proprietária à data de 31/12/2015 do prédio urbano – terreno para construção – objecto do acto de liquidação ora em causa, situado na freguesia de ..., concelho do Porto, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-..., com o VPT actual de €2.980.838,01, que teve origem no artigo urbano n.º ... da mesma freguesia e concelho (Documento n.º 2 do P.I.).
- 3.) Em 14/08/1996 a Câmara Municipal do Porto indeferiu um pedido de loteamento apresentado pela Requerente, que visava a divisão do terreno para construção em quatro lotes, afetos a fins comerciais e de serviços, com fundamento na violação do disposto no artigo 4.º do Regulamento do PDM do Porto (Documentos n.º 1 e 2 do requerimento de 10/03/2017).
- 4.) O prédio sobre o qual incidiu a tributação, ora em apreço, (U-...) foi inscrito na matriz predial urbana através da apresentação da declaração modelo 1 de IMI, apresentada à Autoridade Tributária em 30/11/2006 (Documento n.º 2 do P.I. e Documento n.º 3 do requerimento de 10/03/2017).
- 5.) Na avaliação, para apuramento do coeficiente de afectação, não tendo sido apresentado alvará de construção, nem certificado de viabilidade construtiva, foi considerada a edificação prevista para o local do tipo – habitação, tendo em consideração o PDM e a construção da zona envolvente (facto invocado pela Requerida no Processo Administrativo e não contestado pela Requerente).
- 6.) O prédio a que se reporta o artigo predial urbano em causa, propriedade da Requerente, não se encontrava construído ou em construção à data de 31/12/2015 (facto invocado pela Requerente e não contestado pela Requerida).
- 7.) O prédio ora em apreço foi inscrito na matriz, tendo sido utilizado o coeficiente de afectação “habitação” e o coeficiente de localização “habitação” (Documento n.º 2 do P.I.).

- 8.) O prédio da Requerente é abrangido pelo PDM do Porto (Documento n.º 1 do requerimento).
- 9.) A Requerente foi notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo respeitante ao ano de imposto de 2015, para o prédio em causa, a qual apurou um montante a pagar de 29.808,38 € em três prestações (Documentos n.º 3 e 4 do P.I. e Documento junto ao requerimento de 23/11/2016 da Requerente).
- 10.) A Requerente pagou as 1ª, 2ª e 3ª prestações da liquidação impugnada, respectivamente as notas de cobrança 2016..., 2016... e 2016..., em 14/04/2016, 04/07/2016 e 03/11/2016, no valor de €9.936,14, €9.936,12 e €9.936,12 (Documentos n.º 5 e 6 do P.I. e Documento junto ao requerimento de 23/11/2016 da Requerente).

B. Dos Factos essenciais não provados

Não há factos, alegados ou de conhecimento officioso, relevantes para a decisão e não provados.

C. Da Motivação

Para a convicção do Tribunal Arbitral relativamente aos factos provados, relevaram os elementos documentais a que se faz alusão supra nos diversos pontos e, em geral, todos os demais documentos juntos aos autos, tudo analisado de forma crítica e em conjugação com os articulados.

D. Do Direito

Questões a decidir:

Em síntese e se bem entendemos, são as seguintes as questões a apreciar e decidir.

- 1) A verba 28.1 da TGIS, na parte em que sujeita a Imposto do Selo os *“terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%”* é aplicável ao prédio da Requerente?

- 2) A verba 28.1 da TGIS, na parte em que sujeita a Imposto do Selo os “*terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%*” é inconstitucional por violação do princípio da igualdade?

Vejamos então:

- 1) **A verba 28.1 da TGIS, na parte em que sujeita a Imposto do Selo os “*terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%*” é aplicável ao prédio da Requerente?**

A Requerente defende que os actos de liquidação e as respectivas notas de cobrança são ilegais por violação da Verba 28.1 da TGIS, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, por erro na interpretação da referida verba, o que levou a Autoridade Tributária a incluir, indevidamente, o seu prédio na referida norma de incidência.

Vejamos o direito aplicável. Com a alteração legislativa operada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, o âmbito de incidência da Verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo foi alargado, passando a abranger os terrenos para construção, cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

De acordo com as regras sobre interpretação constantes do artigo 11.º da LGT, será necessário socorrer-nos do conceito de “terreno para construção” constante do Código do IMI (CIMI). O CIMI define terrenos para construção como 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 operações 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 (cfr. artigo 6.º, n.º 3).

Decorre, por seu turno, dos artigos 45.º do CIMI, conjugado com o artigo 40.º-A do mesmo diploma que a afectação do terreno para construção é relevante para efeitos de cálculo do valor patrimonial tributário desse terreno. Assim, é em função da afectação, autorizada ou prevista, que se define o valor da área de implantação (cfr. artigo 45.º, n.º 2 do IMI), que varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas.

Também o coeficiente de afectação, previsto no artigo 41.º do CIMI é relevante para a fixação do valor patrimonial tributário, tendo no caso dos autos sido o mesmo inscrito na matriz como “habitação”, como resulta da caderneta predial, não havendo notícia que a Requerente tenha sindicado a legalidade do acto de fixação do VPT ou do processo avaliativo.

Do exposto, temos que concluir, como na decisão arbitral no processo n.º 527/2015-T que *«o facto de na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção se levar em conta a afectação para determinação do respectivo valor da área de implantação (cf. artigo 45.º, n.º 1 e 2 do CIMI) leva à delimitação da norma de incidência prevista na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, não apenas em função do tipo de prédio urbano em causa (terreno para construção) mas também em função da sua afectação: habitação (artigo 40.º-A, n.º 1 do Código do IMI), comércio ou serviços (artigo 40.º-A, n.º 2 do Código do IMI), indústria (artigo 40.º-A, n.º 3 do Código do IMI) ou estacionamento (artigo 40.º-A, n.º 4 do Código do IMI), por remissão do artigo 40.º-A, n.º 5 e artigo 45.º do Código do IMI»* e assim, a expressão “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação” deve ser interpretada no sentido de abranger os terrenos para construção, cuja afectação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

Vejamos. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 45.º do CIMI “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” e com o n.º 2 do mesmo preceito, o valor da área de implantação “varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas”. Ora, tanto no cálculo do valor da área de implantação, como no cálculo do valor da área adjacente, é utilizado como parâmetro o coeficiente de afectação, previsto no artigo 41.º do Código do IMI.

Ora, no caso concreto, sendo o prédio da Requerente um terreno para construção cuja afectação, autorizada ou prevista, é habitação o mesmo cabe no âmbito de incidência da norma prevista na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sendo aplicável ao prédio de que a Requerente é proprietária.

Termos em que este Tribunal entende que os terrenos para construção, cuja afectação, autorizada ou prevista, seja para habitação e que tenham valor patrimonial tributário igual ao superior a € 1 000 000, como é o terreno para construção ora em apreço, estão abrangidos pela norma de incidência constante da Verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, pelo que improcede a alegação da Requerente nesta parte.

2) A verba 28.1 da TGIS, na parte em que sujeita a Imposto do Selo os “terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%” é inconstitucional por violação do princípio da igualdade?

Sustenta a Requerente a inconstitucionalidade da norma de incidência por violação do princípio da igualdade. Vejamos se lhe assiste razão.

São já inúmeras as decisões do Tribunal Constitucional sobre as questões de constitucionalidade levantadas pelos contribuintes sobre a verba 28.1 da TGIS, havendo também decisões arbitrais sobre esta matéria.

Tratam-se, portanto, de decisões proferidas ao abrigo da mesma legislação e com identidade de fundamentos jurídicos.

Assim, em homenagem ao princípio da economia processual, o Tribunal remete para os Acórdãos n.º 590/2015, 568/2016 e 692/2016, proferidos pelo Tribunal Constitucional, em 11/11/2015, 19/10/2016 e 14/12/2016, respectivamente, que confirmaram não considerar inconstitucional a verba 28.1 da TGIS, com a redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, para os fundamentos das quais remete na íntegra, transcrevendo apenas as partes que considera mais relevantes:

«(...) O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha CASALTA NABAIS, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (Direito Fiscal, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pág. 157).

Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, de que é exemplo o Acórdão n.º 84/2003: «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...).».

Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio».

Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”.

13. *A argumentação da recorrente coloca-se neste último plano, respondendo negativamente à interrogação sobre a razão de ser da tributação sindicada, fundamentalmente por assumir, na sua ótica, carácter assistemático e arbitrário, a partir da consideração de que a tributação do património imobiliário deveria ser feita em sede de IMT e IMI, e por discriminar sem fundamento racional contribuintes com a mesma capacidade contributiva. Sem razão, adiante-se.*

14. *Desde logo, da inscrição da tributação em análise no âmbito do Imposto do Selo, e não noutras espécies de impostos, não resulta, em si mesma, infração de qualquer parâmetro de constitucionalidade. Mesmo que fosse de concluir pela introdução de fator*

de incoerência, ou mesmo de desequilíbrio, no sistema de tributação do património imobiliário, como pretende a recorrente, a mera assistemática da norma questionada não é idónea a determinar a censura constitucional (cfr., ainda que noutros campos de regulação, os Acórdãos n.º 353/2010 e 324/2013).

Note-se, ainda assim, que a incidência do Imposto do Selo, marcado pela heterogeneidade, remete aqui, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo, mormente quanto aos critérios normativos definidores do valor patrimonial a considerar, para a regulação constante do Código do IMI, assegurando, ou pelo menos promovendo, um certo grau de sintonia entre os vários corpos legislativos no âmbito da tributação do património. A doutrina atribui-lhe mesmo a condição de “taxa adicional do IMI”, dirigido a “discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes” (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, ob. cit., pág. 504), explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que o reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado (ob. cit., pág. 506).

Podem, seguramente, conceber-se outras vias ao alcance do legislador, eventualmente por recurso a outras espécies tributárias, mas não é menos certo que a opção tomada encontra inscrição na ampla margem de conformação do legislador fiscal, sendo insuscetível de fundar autónoma censura constitucional.

15. Também não se encontra na norma de incidência em apreço medida fiscal arbitrária, porque desprovida de fundamento racional. Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é 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”.

A recorrente afirma que a norma em apreço é “íniqua” e avança com dois casos hipotéticos que, na sua ótica, tornam patente a violação dos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva.

15.1. O primeiro caso compara dois contribuintes, em que um possui “um património no valor de cerca de um milhão e 250 mil euros” e suporta Imposto do Selo por via da norma de incidência da verba nº 28, e outro que, por “possui[r] património no valor de 20 milhões de euros mas não tem, nesse acervo, qualquer imóvel com valor patrimonial tributário superior a 1 milhão” não suporta qualquer tributação. Daí decorre, sustenta, “desigualdade vertical” entre contribuintes sem razão justificativa.

Porém, a comparação proposta não encontra cabimento, pois afasta-se, no tertium comparationis eleito, da estrutura da norma em análise. A tributação decorrente da norma de incidência alojada na verba nº 28 assume a natureza de imposto parcelar (assim, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, ob. cit., pág. 507), tomando como base tributável o prédio urbano afeto à habitação, calculando o respetivo valor patrimonial tributário por unidade jurídica e económica relevante. Não constitui imposto geral sobre o património, ou mesmo imposto sobre todo o património imobiliário, em termos de fundar uma comparação radicada numa ótica de personalização do imposto e a partir de base que atenda a todo o património do sujeito tributário.

15.2. Cabe referir que a Constituição não impõe ao legislador a criação de um imposto geral sobre o património, atribuindo à tributação sobre o património a função de contribuir para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da Constituição), sendo o legislador livre quanto à solução a adotar. Pode, como aponta CASALTA NABAIS, em prossecução de tal objetivo constitucional, “proceder à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas” (ob. cit., pág. 436). E, mesmo que se possa extrair do princípio da capacidade contributiva um modelo de imposto geral sobre o património com uma base tributável alargada a todas as manifestações de riqueza, os obstáculos de praticabilidade que se lhe opõem são suscetíveis de conduzir na realidade à criação de desigualdades entre os contribuintes. Como refere SÉRGIO VASQUES (Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, in Fiscalidade, 2005ª, nº 23, pág. 44):

«[A]í onde se instituíram impostos desta natureza – e não são muitos os casos – a sua aplicação tem sido viciada pela fraude mais grosseira, produzindo-se com isso uma desigualdade entre os contribuintes que se não pode tolerar. A igualdade de um imposto mede-se pelos resultados da sua aplicação e quando o legislador saiba de antemão que

não pode tributar uma qualquer manifestação de riqueza com igualdade efetiva, deve então abster-se de a sujeitar a imposto.

Podemos por isso concluir dizendo que o princípio da capacidade contributiva possui um conteúdo útil e preciso na conformação dos impostos sobre o património mas que o modelo para o qual aponta, o do imposto sobre o património líquido global, produz na prática quebras de igualdade maiores do que os ganhos que traz. Quando se afirma que não há espaço nos sistemas fiscais modernos para um imposto sobre o património global ao lado do IVA e do imposto sobre os rendimentos pessoais isso será bem verdade – não por força do princípio da capacidade contributiva, que o reivindica, mas por razões de praticabilidade que lhe são estranhas.»

15.3. *Assim sendo, a aferição do respeito pelo princípio da igualdade fiscal na sua dimensão material carece de ser referida à unidade prédio afeto à habitação, o que importa a conclusão de que no primeiro caso não existe discriminação arbitrária entre contribuintes na operação uniforme do critério substantivo relevante, traduzido na atribuição a cada prédio com afetação habitacional de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000,00.*

*Como, ainda, persiste uma efetiva conexão entre a prestação tributaria e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, sem infringir o princípio da capacidade contributiva, cujo alcance, não sendo excluído, diminui no âmbito da tributação do património, face ao que acontece na tributação sobre o rendimento (assim, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2011, pág. 254). Com efeito, a recorrente não disputa que o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto é atingido apenas pelos prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa.*

15.4. *O segundo caso, segundo a recorrente demonstrativo de desigualdade no plano horizontal, compara a tributação que lhe foi imposta, como proprietária de prédio cujo valor patrimonial tributário ultrapassa “por pouco” o montante de €1.000.000,00, com a não tributação de um contribuinte hipotético que fosse proprietário de 10 imóveis, cujo valor patrimonial tributário se situasse em €990.000,00.*

Cabe referir que a existência de resultados aplicativos distintos perante valores muito aproximados - por excesso ou por defeito - de uma expressão quantitativa estipulada normativamente como limite – positivo ou negativo – de um qualquer efeito jurídico é conatural à respetiva fixação pelo legislador. Seja na definição da incidência fiscal, seja na estatuição de isenções ou benefícios fiscais assentes em critérios de valor, é sempre possível encontrar exemplos de contribuintes com tratamento diferenciado a partir de uma variação quantitativa de muito reduzida expressão.

Por ser necessariamente assim, a diferenciação comportada na segunda hipótese colocada não se mostra desprovida de fundamento racional, de acordo com o escopo, estrutura e natureza da norma em análise: votada a incrementar a tributação de prédios com afetação habitacional de valor elevado, a medida fiscal não podia deixar de determinar, por imperativo do princípio da legalidade fiscal, o concreto valor patrimonial a partir do qual passava a incidir sobre tais prédios uma taxa especial de Imposto do Selo, o que afasta, também neste ponto, a verificação de arbitrariedade por parte do legislador.» (cfr. páginas 13 a 17 do acórdão do TC n.º 590/2015, sublinhado nosso)

«A inconstitucionalidade da verba n.º 28.1 da TGIS, na redação originária, foi objeto de um juízo negativo no Acórdão n.º 590/2015 deste Tribunal: considerou-se que tal preceito não se encontrava ferido de inconstitucionalidade, não se alcançando violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva (v. os respetivos n.ºs 12 a 15) e, bem assim, da proporcionalidade (v. o respetivo n.º 16). Tal jurisprudência foi reiterada nos Acórdãos n.ºs 83/2016 e 247/2016.

A argumentação do Tribunal então expendida foi seguida de muito perto na decisão ora recorrida. E com razão.

Não obstante a alteração de redação já assinalada, a argumentação que então foi adotada é inteiramente aplicável nas situações em que está em causa a liquidação de Imposto do Selo sobre terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI, e cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a (euro) 1 000 000, como sucede, precisamente, nos presentes autos. Ademais, os parâmetros convocados pela recorrente foram devidamente enfrentados pelo Tribunal Constitucional no mencionado Acórdão.

Por isso, entendendo-se que tal jurisprudência deve ser mantida, remete-se para os respetivos fundamentos no tocante à alegada violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade.» (cfr. página 6 do acórdão do TC n.º 568/2016).

Sobre a violação do princípio da proporcionalidade pela verba 28 da TGIS, para além dos acórdãos do TC acima referidos, remetemos para o sumário do acórdão da 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo Norte, proferido no processo n.º 385/13.9BEPRT, em 16/02/2017, cuja fundamentação acolhemos e acompanhamos: *“II) A medida fiscal em análise não afectou para o passado os direitos dos respectivos sujeitos passivos; apenas determinou, atento o seu carácter periódico e a continuidade das relações jurídicas sobre que incide, um encargo adicional a pagar futuramente em virtude da titularidade de certos direitos reais, independentemente do momento em que tal titularidade se tenha iniciado.*

III) A alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é susceptível 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”.

IV) As verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba n.º 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir, sendo que, enquanto medida fiscal dirigida a afectar 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, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade.”

Acompanhando a jurisprudência acima transcrita não restam, pois, quaisquer dúvidas a este Tribunal sobre a bondade da interpretação que tem vindo a ser acolhida pelo Tribunal Constitucional sobre a norma de incidência constante do artigo 28.1 da TGIS, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, pelo que no caso dos autos não

pode este Tribunal recusar a aplicação da referida norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, como pretende a Requerente.

Assim, sendo o prédio urbano da Requerente um terreno para construção com afectação, prevista ou autorizada, para habitação, deverá ser aplicada a referida norma, que não padece do vício de inconstitucionalidade que lhe é assacado pela Requerente.

Termos em que, também nesta parte, improcede o pedido da Requerente.

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, decide-se:

Julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Condenar a Requerente nas custas do processo.

Comunique-se à Senhora Procuradora-Geral da República, para os fins do disposto no artigo 280.º, n.º 5 da CRP.

Valor: Fixa-se à causa o valor de €29.808,38 indicado pela Requerente, 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 (CPC).

Custas: O montante das custas é fixado em 1.530,00 (mil quinhentos e trinta euros) ao abrigo do disposto no artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT e 527.º do CPC.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de Julho de 2017

A Árbitro,

Susana Soutelinho