

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 300/2017-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 28.1 da TGIS – Terrenos para Construção – Ano 2014.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A..., LDA.**, sociedade por quotas com o número único de matrícula e de pessoa coletiva..., com sede na ..., ..., Loja ..., ...-... Vilamoura (“Requerente”), veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (“RJAT”) para apreciação da legalidade da liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), referente ao ano de 2014, no montante total de € 10.094,90 (dez mil, noventa e quatro euros e noventa cêntimos), com data de 20.03.2015, relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia da ..., concelho de Loulé, objeto das notas de cobrança n.ºs 2015..., 2015 ... e 2015..., bem como quanto ao ato tácito de indeferimento do pedido de revisão desse ato tributário.
2. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 28 de abril de 2017, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e foi posteriormente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

4. Nos termos do disposto no n.º 1 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.
5. 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 11 de julho de 2017.
6. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta.
7. Por despacho de 2 de fevereiro de 2018 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e notificadas as partes para apresentarem alegações escritas.
8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.
9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (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).
10. O processo não enferma de nulidades.

II. OBJETO DO LITÍGIO

A questão dos autos corresponde à aplicação da tributação em Imposto do Selo 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.

A Requerente vem contestar a aplicação da dita tributação decorrente da aplicação da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos correspondentes a terrenos para construção,

pedindo a anulação da respetiva liquidação de imposto bem como da decisão de indeferimento tácito da revisão oficiosa, com fundamento em vício de falta de fundamentação e inconstitucionalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade.

Como referido, a liquidação foi efetuada ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, 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 os vícios de inconstitucionalidade assacados ao ato tributário, concluindo antes que a liquidação em crise não padece do vício de falta de fundamentação e consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo das invocadas inconstitucionalidades.

Em especial, a Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta inexistir a violação de qualquer parâmetro constitucional, designadamente dos princípios da justiça, da igualdade e/ou da capacidade contributiva.

III.MATÉRIA DE FACTO

A liquidação de Imposto do Selo em crise respeita ao ano de 2014, estriba-se na verba 28.1 da TGIS, é datada de 20.03.2015, 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} 2015 ... (1.^a prestação, no montante de € 3.364,98), 2015 ... (2.^a prestação, no montante de € 3.364,96) e 2015 ... (3.^a prestação, no montante de € 3.364,96), por referência ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia da ..., concelho de Loulé, distrito de Faro.

A) Factos provados

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

Deste modo, os fatos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Nestes termos, mostram-se provados os seguintes fatos:

1. No âmbito da sua atividade, a Requerente é proprietária de um terreno para construção, correspondente ao lote n.º..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo ..., ao qual foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 1.009.490,00.
2. Com referência ao ano de 2014, a Requerente foi notificada das notas de cobrança n.ºs 2015..., 2015 ... e 2015..., relativas ao ato de liquidação de Imposto do Selo emitido ao abrigo do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo (“CIS”), conjugado com a verba 28.1 da TGIS, e com o artigo 6.º da Lei n. 55-A/2012, de 29 de outubro.
3. A liquidação em apreço respeita ao prédio urbano acima identificado.
4. Em 2014, o referido imóvel estava inscrito na correspondente matriz como “*terreno para construção*”, constando ainda como “*tipo de coeficiente de localização*” a menção “*habitação*”.
5. Foram instaurados os processos de execução fiscal n.ºs ...2015... e ...2015... para cobrança coerciva das 1.ª e 2.ª prestações de Imposto do Selo decorrentes das notas de cobrança n.ºs 2015 ... e 2015... .
6. A Requerente procedeu ao pagamento das três prestações da liquidação em causa, nos seguintes termos:

- a. 1.^a prestação, no montante total de € 3.484,20 (€ 3.364,96 de imposto e € 119,22 de acrescido), em 30.10.2015;
 - b. 2.^a prestação, no montante total de € 3.438,23 (€ 3.364,96 de imposto e € 73,27 de acrescido), em 30.10.2015;
 - c. 3.^a prestação, no montante total de € 3.364,96, correspondente apenas a imposto, em 30.11.2015.
7. Em 03.10.2016, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa do aludido ato de liquidação de Imposto do Selo;
 8. A Requerente não foi notificada de qualquer decisão quanto ao pedido de revisão oficiosa apresentado.

B) 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.

C) Matéria de facto adicional

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

D) Fundamentação da fixação da matéria de facto

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

IV. MATÉRIA DE DIREITO

O *thema decidendum* da presente ação consiste em determinar se os terrenos para construção, inscritos na matriz como tendo afetação habitacional, se inserem no âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS, na redação vigente à data, e se a norma de incidência invocada padece de inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade.

A) 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 CIS 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 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 %.

B) 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%*

C) Alcance da verba 28.1 da TGIS

Em face da matéria de direito a dirimir neste processo ser similar à oportunamente decidida no âmbito dos processos arbitrais n.ºs 418/2017-T e 454/2016-T, transcrevem-se em seguida os fundamentos de direito neles aduzidos, os quais integralmente se subscrevem:

«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 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] [...].

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 [...].

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 [...]. 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) [...]. 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» [realces nossos]

Em face do exposto, o ato de liquidação deve ser anulado, por ilegal, dado que não se encontra preenchida a respetiva norma de incidência e a interpretação dada pela Requerida 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.

No que respeita à preterição dos princípios constitucionais invocada no pedido de pronúncia arbitral, entende o Tribunal corresponderem a questões cujo conhecimento ficou prejudicado pela solução anteriormente adotada. Com efeito, incumbe ao Tribunal a obrigação de apreciar e resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, independentemente da sua pertinência ou viabilidade, com exceção das questões cuja apreciação e decisão tenha ficado prejudicada pela solução dada a outras (cfr. artigo 608.º, n.º 2, do CPC).

D) Juros indemnizatórios e de mora

A Requerente efetuou o pagamento integral do imposto. Procedendo o pedido de anulação do ato tributário, condena-se a Autoridade Tributária e Aduaneira ao reembolso à Requerente das quantias indevidamente pagas por esta, no valor total de € 10.287,39 (dez mil, duzentos e oitenta e sete euros e trinta e nove cêntimos), nos termos do artigo 100.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), acrescidas de juros indemnizatórios.

Tendo a Requerente apresentado pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação de Imposto do Selo em 03.10.2016, apenas são devidos juros indemnizatórios contados a partir de 04.10.2017, inclusive, por força do artigo 43.º, n.º 2, alínea c), da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, atento o disposto no artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.

Ademais, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, os juros indemnizatórios apenas incidem sobre a dívida de imposto, a qual não abrange os juros de mora nem os encargos do processo de execução fiscal suportados pela Requerente. Deste modo, os juros indemnizatórios apenas deverão incidir sobre o montante do imposto *sub judice*, no valor total de € 10.094,90 (dez mil, noventa e quatro euros e noventa cêntimos).

Por outro lado, não são devidos quaisquer juros de mora, uma vez que estes, a eventualmente serem devidos, sê-lo-ão apenas nos termos do artigo 43.º, n.º 5, da LGT, o que manifestamente extrapola o âmbito do processo em apreço, sendo matéria a dirimir em sede de execução de sentença, devendo, por conseguinte, a Requerida ser absolvida deste pedido.

Pelo que, deverá a Requerente ser reembolsada das quantias que efetivamente suportou, acrescidas de juros indemnizatórios incidentes sobre o imposto indevidamente pago, os quais deverão ser contabilizados desde 04.10.2017, inclusive, até ao processamento da nota de crédito em que se incluem.

V. DISPOSITIVO

De harmonia com o exposto, julga-se totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e, em consequência, declara-se ilegal, anulando-se, o ato de liquidação acima identificado e respetiva decisão de indeferimento tácito da revisão oficiosa, com fundamento em vício de violação de lei por preterição da verba 28.1 da TGIS, mais se condenando a Requerida no reembolso das quantias indevidamente suportadas pela Requerente (€ 10.287,39), nos termos do artigo 100.º da LGT, acrescidas de juros indemnizatórios calculados sobre o imposto indevidamente pago (€ 10.094,90), contado desde 04.10.2017 até ao processamento da correspondente nota de crédito em que se incluem.

VI. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 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 e noventa cêntimos).

VII. CUSTAS

Nos termos do artigo 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 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, 4 de Março de 2018

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)