

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 421/2017-T

Tema: Imposto do Selo - Terrenos para construção - Verba 28.1 TGIS.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. **A...**, **S.A.**, titular do NIPC..., com sede na ..., n.º ..., ...-... Lisboa, (doravante designada por requerente) apresentou, em 10/07/2017, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada por requerida ou AT). O pedido arbitral tem por objeto a impugnação do indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão de indeferimento de pedido de revisão dos atos de liquidação de Imposto de Selo, por aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), sobre os prédios urbanos descritos com terreno para construção e identificados nos autos.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 11/07/2017 e, na mesma data, foi 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, em 1/09/2017, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo

legalmente previsto, e notificou as partes dessa designação. Estas aceitaram a designação do árbitro indicado, pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, **o tribunal arbitral ficou constituído em 19 – 09 - 2017.**

3. Em 20-09-2017 foi proferido despacho arbitral, nos termos do artigo 17º do RJAT, e, em conformidade, foi a AT notificada para apresentar a sua Reposta. Em 14-07-2017 veio a Requerente juntar aos autos os documentos nºs 12 a 17, referenciados na PI e em 22/09/2017 veio requerer a junção dos comprovativos de pagamento das liquidações de IS impugnadas.
4. Em 26-10-2017 veio a AT apresentar a sua Resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida.
5. Em 30-10-2017 foi proferido despacho arbitral, considerando o requerido pela AT no artigo 71º da sua resposta, notificando a Requerente para se pronunciar sobre a requerida dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, tendo em conta que a divergência entre as partes se reporta apenas à questão de direito em discussão, sem discordância quanto aos factos assentes por ambas as partes e evidenciados nos respetivos articulados. No prazo fixado, veio a Requerente manifestar a sua concordância com a dispensa de realização da aludida reunião, o seu interesse em apresentar alegações escritas e requereu fosse fixado prazo para o efeito. Nesta conformidade, o tribunal arbitral proferiu despacho arbitral em 10-11-2017, notificado às partes em 14-11-2017, que dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, notificou as partes para apresentação de alegações escritas, no prazo igual e sucessivo de 15 dias, pagamento da taxa arbitral subsequente, prosseguindo o processo para decisão final, a proferir, previsivelmente, nos 30 dias seguintes à apresentação das alegações escritas das partes ou depois de decorrido o prazo fixado para esse efeito.
6. A Requerente veio juntar aos autos as suas alegações em 30-11-2017 e a requerida, decorrido o prazo fixado, optou por não apresentar alegações. Decorrido o prazo para

alegações das partes, considerando o período de férias judiciais decorrido, foi proferido despacho arbitral, em 15-01-2018, a fixar data para decisão arbitral até 19-02-2017.

A) A Posição da Requerente:

7. A Requerente pede a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto do despacho de indeferimento do pedido de revisão dos atos de liquidação de Imposto do Selo (IS), emitidas com referência ao ano de 2015 e aos prédios identificado nos autos, conforme resulta dos documentos n.ºs 1 (decisão de indeferimento) e 2 a 13, juntos aos autos pela Requerente. Estas liquidações de imposto, cuja ilegalidade vem invocada, sucessivamente, no pedido de revisão, no recurso hierárquico interposto, cujo despacho de indeferimento dá origem, por último, ao presente pedido arbitral, reportam-se a três lotes de terreno para construção, com as especificações seguintes:

1-Lote A 1, descrito sob o artigo ..., ao qual correspondem as liquidações n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações, no valor total de €13.368,20 (docs. 2 a 4 juntos à PI);

2-Lote A 2, descrito sob o artigo ..., ao qual correspondem as liquidações n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações, no valor total de €14.568,20 (Docs. 5 a 7 juntos à PI);

3-Lote B, descrito sob o artigo ..., ao qual correspondem as liquidações n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações, no valor total de €11.413,80 (Docs. 8 a 10 juntos à PI);

e

4-Lote K, descrito sob o artigo ..., ao qual correspondem as liquidações n.ºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações, no valor total de €10.484,10 (Docs. 11 a 13 juntos à PI),

Todos situados na Freguesia de ..., Concelho de Portimão, dos quais a Requerente é proprietária.

8. O valor de imposto de selo (IS) liquidado no ano de 2015, com referência a estes prédios, impugnado no presente pedido arbitral, corresponde ao valor global de €49.834,30. Todos estes prédios se encontram descritos como terrenos para construção sendo que, segundo a Requerente, os Lotes A1, A2, e K não têm qualquer título emitido a autorizar edificações, nem lá existem quaisquer edificações construídas. Quanto ao Lote B, pese embora este se encontre descrito como terreno para construção com afetação habitacional, as construções aí previstas destinam-se a alojamento local, logo ao exercício de uma atividade económica, como resulta dos documentos n.ºs 15, 16 e 17 juntos à PI.
9. A liquidação de imposto foi emitida em aplicação da verba n.º 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo e com o artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, com a redação introduzida pela Lei 83-C/2013 de 31 de dezembro (LOE para 2014), a qual prevê a tributação em IS da *“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 efeitos de IMI.*
- 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”*
(sublinhado nosso)
10. A Requerente pede a declaração de ilegalidade destas liquidações, porquanto, tendo apresentado um pedido de revisão destas liquidações com fundamento em erro sobre os pressupostos de facto e de direito subjacente às liquidações, veio este pedido indeferido e, tendo interposto o competente recurso hierárquico, também este veio indeferido, como resulta do Ofício n.º ...-...-..., de 07-04-2017, cuja impugnação a Requerente deduz, tendo para tal apresentado o pedido arbitral que agora cumpre decidir.
11. Reclama, pois, a anulação deste despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto, por considerar que persiste o erro sobre os pressupostos de facto e de direito de incidência do imposto, que desde a origem inquinam as liquidações de ilegalidade e

impõe a sua anulação. Ao vício de violação de lei alegado acresce, segundo a Requerente o vício de inconstitucionalidade decorrente da violação do princípio da igualdade, da capacidade contributiva, da proibição da dupla tributação (indevida), bem assim como violação do princípio da Boa fé, confiança e imparcialidade. Conclui, peticionando a anulação do ato de indeferimento e bem assim das liquidações de IS supra identificadas, com todas as legais consequências, incluindo a condenação da AT no reembolso dos valores de imposto pagos e no pagamento de juros indemnizatórios.

12. Sustenta o seu pedido, em síntese, alegando que a norma em causa tem o seu âmbito de incidência limitado aos terrenos para construção cuja **edificação, autorizada ou prevista**, seja para **habitação** e cujo valor patrimonial tributário seja superior a **€1.000.000,00**. Assim sendo, alega a Requerente que é imperativo demonstrar que a realidade de facto a tributar corresponde a um terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação e não para outra finalidade, como sejam edificações, autorizadas ou previstas, para serviços ou outros fins.
13. No caso dos autos, alega a Requerente que nos Lotes A1, A2 e K não existe qualquer edificação construída nem nenhum título emitido a autorizar edificações para habitação. Alega, ainda, que a Requerente nunca efetuou um pedido de licenciamento ou comunicação prévia à Câmara Municipal de Portimão com vista à edificação.

Quanto ao Lote B, alega a Requerente que, tratando-se de um terreno para construção com potencialidade para habitação, as construções previstas se destinam a uma atividade empresarial de natureza turística, porquanto têm como fim o Alojamento Local. Alega, ainda, ser esta a vocação ou fim específico da Requerente, pessoa coletiva, dedicada a investimentos turísticos. Apesar de tudo isto, alega a Requerente que este Lote continua a ser apenas um “terreno para construção” com edificações inacabadas e destinadas a outro fim (prestação de serviços turísticos) que não a habitação de luxo. Nesse sentido, à data do facto tributário (2015) não se podia considerar, para qualquer um dos lotes em causa, que aí existisse ou viesse a existir edificação com afetação unicamente habitacional, como resulta de toda a documentação junta em anexo à PI. De resto, alega ainda a

Requerente, cabia à AT o ónus da prova dos pressupostos de incidência, como bem resulta do disposto no artigo 74º da LGT, o que não logrou fazer.

Em suma, conclui que não se verificam os pressupostos legais de incidência de IS, pelo que a liquidação contestada é ilegal.

Subsidiariamente, a Requerente invoca a inconstitucionalidade material da verba 28.1 da TGIS por violação dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva, dupla tributação indevida e violação do princípio da Boa fé, confiança e imparcialidade.

B) A posição da Requerida:

14. Na resposta apresentada, que se dá por integralmente reproduzida, a Requerida contesta os fundamentos invocados pela Requerente, e desenvolve um conjunto de argumentos em defesa da legalidade das liquidações impugnadas e da conformidade constitucional da verba 28.1 da TGIS que, do seu ponto de vista, não merece qualquer reparo. Entende que a liquidação é legal porquanto resulta expressamente da letra da lei, por força da alteração introduzida pela LOE para 2014, que também os terrenos para construção, se preencherem as condições legalmente previstas, estão sujeitos à incidência do imposto de selo, a partir de 01-01-2014. Conclui, pugnando pela legalidade de todos os atos impugnados e pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente.

De ressaltar que, a análise da fundamentação do(s) ato(s) impugnados se afere pelo conteúdo dos mesmos e não pela argumentação contida na Resposta apresentada pela AT nesta sede.

Atendendo à fundamentação contida na decisão de indeferimento, já que as liquidações nada dizem a esse respeito, extrai-se que, na ótica da Requerida AT um terreno para construção com aptidão construtiva para habitação, mesmo sem licença emitida para o efeito ou edificação autorizada ou prevista para habitação. Acresce que, entende a AT que mesmo em relação ao Lote B, com construções inacabadas autorizadas para habitação de Alojamento Local, o fim continua a ser “habitação”, como consta na caderneta predial e

no descritivo que determinou a avaliação e determinação dos respetivos VPT's. Alega ainda a requerida que a Requerente aceitou esses valores determinados em 1ª avaliação e não reclamou ou solicitou, como deveria, uma segunda avaliação, como determina o artigo 76º do CIMI.

Estes são, em síntese os argumentos das partes.

Cumpre decidir.

15. O Tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

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

O processo, não enferma de nulidades.

II. Matéria de facto

16. Factos que se consideram provados

a) A Requerente é uma sociedade anónima que tem como objeto a compra e venda de prédios rústicos e urbanos, o desenvolvimento e aproveitamento turístico, em todas as suas modalidades, o exercício de quaisquer atividades relacionadas com o turismo, a prestação de serviços de gestão e outros, elaboração de estudos económicos e financeiros e promoção de investimentos;

b) No ano de 2015, a Requerente era proprietária dos prédios, descritos como lotes de terrenos para construção, sitos na freguesia de ..., Concelho de Portimão, a seguir discriminados, todos com VPT superior a €1.000.000,00, a saber:

- a. Lote A 1, descrito sob o artigo matricial ..., com o VPT de €1.048.410,00;
- b. Lote A 2, descrito sob o artigo matricial ..., com o VPT de €1.141.380,00;
- c. Lote B, descrito sob o artigo matricial ..., com o VPT de €1.556.820,00;
- d. Lote K, descrito sob o artigo matricial ..., com o VPT de €1.336.820,00;

Todos sitos na dita Freguesia de ...– Portimão. **(Cfr. Doc. 1 e Docs. nºs 2 a 14, inclusive, juntos em anexo à PI).**

c) Com referência a estes prédios e ao ano de 2015, foram emitidas as liquidações de imposto de selo, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, a seguir discriminadas:

- a. Liquidações nºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações devidas por referência ao Lote A 1 (artigo ...), no valor de €4.456,06 cada e no valor total de €13.368,20 (docs. 2 a 4 juntos à PI);
- b. Liquidações nºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações devidas por referência ao Lote A 2 (artigo ...), no valor de €4.855,06 cada e no valor total de €14.568,20 (Docs. 5 a 7 juntos à PI);
- c. Liquidações nºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações devidas por referência ao Lote B (artigo ...), no valor de €3.804,60 cada e no valor total de €11.413,80 (Docs. 8 a 10 juntos à PI);
- d. Liquidações nºs 2016..., 2016... e 2016..., correspondentes a 3 prestações devidas por referência ao Lote K (artigo ...), no valor de €3.494,70 cada e no valor total de €10.484,10 (Docs. 11 a 13 juntos à PI),

d) O valor de imposto de selo (IS) liquidado no ano de 2015, com referência a estes prédios, impugnado no presente pedido arbitral, corresponde ao valor global de €49.834,30.

e) A Requerente, citada da instauração dos respetivos processos de execução fiscal por falta de pagamento das liquidações de IS, supra identificadas, efetuou o pagamento de todos os valores correspondentes e respetivos juros e encargos, como resulta dos comprovativos junto aos autos; (Cfr.: Requerimento apresentado pela Requerente em 22/09/2017 e respetivos documentos, nºs 1 e 2, em anexo)

f) Todos estes prédios se encontram descritos como terrenos para construção; (Cfr. Doc 1, 14 a 16 da PI e PA junto aos autos)

g) O Alvará de Loteamento nº .../89, com data de 10.01.1989, junto aos autos, consta: *“A realização do loteamento fica sujeito às seguintes prescrições: 1) É autorizada a constituição de dezassete lotes de terreno para construção urbana, designados por A1, A2, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, O, P, Q e U, dois lotes de terreno para fins agrícolas, designados por M1 e M2 e um lote de terreno para zona paisagística (...), com as áreas, localização e tipologia de construção indicados na planta anexa, a qual rubriquei e fiz autenticar com o selo branco desta Câmara Municipal.”*; (Cfr.: PA junto aos autos e Docs. 14 a 16 juntos à PI)

h) No Alvará de Loteamento junto aos autos consta apenas que, com referência aos lotes A1, A2, B e K que se destinam a construção urbana, nos seguintes termos:

1) É autorizada a constituição de dezassete lotes de terreno para construção urbana, designados por A1, A2, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, O, P, Q e U, dois lotes de terreno para fins agrícolas, designados por M1 e M2 e um lote de terreno para zona paisagística, designado por R, com as áreas, localização e tipologia de construção indicados na planta anexa, a qual rubriquei e fiz autenticar com o selo branco desta Câmara Municipal.

i) O Alvará de Obras de Construção nº .../08, com o nº de processo .../07, referente ao Lote B, inscrito sob o artigo ... da freguesia de ... – Portimão, consta que: *“... as obras, aprovadas por despacho de 2008/06/19, respeita o disposto no alvará nº .../89, área de construção 5336m2, volumetria 15994m2, nº de pisos 2,*

uso- HABITAÇÃO (Construção de um núcleo urbano de moradias em banda num total de 44 fogos), Prazo para conclusão de obras- 36 meses de 09.07.2008 a 09.07.2011, prorrogado ate'09.07.2012''; Cfr. PA junto aos autos e Docs.14 a 16 juntos à PI)

j) - No Alvará nº .../13, Proc. Nº 118/07, referente ao Lote B, inscrito sob o artigo ... da freguesia de ...– Portimão, consta que *as obras foram aprovadas por despacho de 29/07/2013, para construção de 44 fogos, com as características de uso - HABITAÇÃO (Licença Especial Para Conclusão de Obras Inacabadas) e com prazo para conclusão de obras de 12 meses de 12.08.2013 a 12.08.2014 prorrogado, primeiramente, até 12.08.2015, e depois, até 18.02.2016; Cfr.: PA junto aos autos; Docs. nºs 14 a 16 juntos à PI)*

k) Os valores patrimoniais tributários (VPT's) correspondentes a cada um dos lotes, são os seguintes: €1.048.410,00; € 1.141.380,00, € 1.556.820,00 e € 1.336.820,00. (Cfr.: Docs. 1 a 13 juntos à PI)

l) Resulta dos documentos probatórios trazidos ao processo que as liquidações resultam da aplicação da Verba 28.1 da TGIS tiveram em consideração o Tipo de prédio – terreno para construção; (Cfr: Doc 1, 14 a 16 junto à PI).

m) Nos termos do Alvará de loteamento 1/89, junto aos autos, os terrenos para construção inscritos sob os artigos ..., ... e ..., lotes A 1, A 2 e K, tem viabilidade para “construção urbana”, como resulta já do que fica assente em g); (Cfr: Doc. 14, 15 e 16 juntos à PI)

n) Do PA junto aos autos pela Requerida não consta qualquer título de licenciamento ou pedido de licenciamento, com referência aos prédios mencionados, correspondentes aos lotes A 1, A2 e K;

o) No Lote B, correspondente ao artigo ..., existia à data do facto tributário (2015) um conjunto de construções inacabadas, com edificação licenciada / autorizada, composta de 44 fogos de tipo habitacional (uso-habitação), que se destinam a “Alojamento Local”, exploração turística que se insere no fim ou objeto da atividade desenvolvida pela Requerente; (Cfr.: Docs. 15, 16 e 17 - Parecer positivo emitido pelo Turismo de Portugal para exploração para alojamento local, junto aos autos como Doc. nº 17 anexo ao PI);

- p) A Requerente apresentou pedido de revisão dos atos tributários co substanciados nas liquidações de IS mencionadas nos autos, o qual foi indeferido;
- q) A Requerente interpôs recurso hierárquico daquele indeferimento, o qual foi, indeferido por Ofício nº ...-...-..., de 07-04-2017;
- r) Em 10-07-2017, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral, como consta do sistema informático do CAAD.

12. Factos não provados

- Que, relativamente aos prédios designados como Lotes para construção A 1, A 2 e K, a que se refere a alínea g) e h) dos factos dados como provados, existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projeto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível “**habitação**”.

Não há outros factos não provados a considerar, com relevância para a decisão final.

13. Fundamentação da matéria de facto provada

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 são 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 PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Os factos provados assentam na prova documental junta aos autos pela Requerente, conforme indicação especificada em cada um dos pontos da matéria de facto considerada provada, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas. Acresce que, todos os factos assentes foram também confirmados pelo teor da resposta apresentada pela AT.

O facto dado como não provado decorre do teor dos documentos n.ºs 14 a 17, juntos aos autos pela Requerente.

III. Matéria de direito

14. A questão que opõe as partes, subjacente ao presente pedido de pronúncia arbitral, prende-se com a interpretação da verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e a sua aplicação em concreto aos terrenos para construção, designados por lotes A1, A2, K e B, supra descritos, de que a Requerente é proprietária.

A referida norma, na versão introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014), em vigor ao tempo do facto tributário, delimita o âmbito de incidência nos seguintes termos:

“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:

28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI: 1% (sublinhados nossos).

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%*

Para aferir da questão de direito importa levar em conta a evolução legislativa ocorrida nesta matéria.

15. A alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, veio dar resposta à controvérsia surgida pela introdução da verba 28 do CIS, a qual deu origem a extensa jurisprudência arbitral, bem assim como dos nossos tribunais superiores, firmando ambas o entendimento segundo o qual a versão inicial da dita norma não incluiria a figura de “terrenos para construção”.

Com a LOE para 2014 o legislador veio alargar o âmbito de incidência objetiva do imposto, passando a abranger os terrenos para construção, ***em relação aos quais tenha sido autorizada ou esteja prevista edificação para habitação.***

O legislador, confrontado com a extensa controvérsia gerada pela aplicação desta verba, conscientemente, optou por tributar apenas os terrenos que se destinem à construção de edifícios de habitação, excluindo os outros tipos de edifícios ou construções urbanas, destinados a comércio, serviços ou equipamentos sociais.

Esta foi, claramente, uma opção expressa e inequivocamente assumida pelo legislador, tal qual resulta da letra, bem assim como da *ratio legis* da norma, *na sua* nova formulação.

Igual conclusão se retira da análise do elemento histórico, sendo que esse se encontra sobejamente tratado na numerosa jurisprudência arbitral produzida sobre esta matéria, à qual se adere.

Em concreto, como se refere na decisão arbitral no processo n.º 525/2015-T, tributar ou não os terrenos para construção é uma opção de política legislativa que deve ser respeitada e que, salvo melhor opinião, não evidencia, sem mais, violação dos princípios

constitucionais, como subsidiariamente invoca a Requerente. Contudo, não podemos deixar de referir que esta questão se afigura, mesmo assim, controversa. Isso mesmo resulta evidenciado pelo teor o recente Acórdão do Tribunal Constitucional, Nº 250/2017, de 24-05-2017, na qual se decidiu:

“a) Julgar inconstitucional a norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00;(…)”¹

No caso dos autos, importa decidir a questão à luz da correta aplicação da norma em vigor, tanto mais que a declaração de inconstitucionalidade concreta não possui força obrigatória geral.

*

16. Dito isto, e à semelhança do que foi decidido no Acórdão arbitral proferido no processo 490/2016-T de 15-02-2017, não oferece dúvida que a nova formulação introduzida pela LOE para 2014 não é tão abrangente que permita tributar todos os terrenos para construção. O legislador restringiu o âmbito de incidência, no caso dos terrenos para construção, àqueles “cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”.

A grande alteração introduzida pelo legislador com a LOE para 2014 consistiu na alteração do conceito de referência para incidência do imposto, o qual deixou de ser o de “prédio com afetação habitacional”, tendo o legislador alterado e alargado o âmbito da incidência aos terrenos para construção, desde que, a edificação autorizada ou prevista seja para habitação, nos termos do disposto no CIMI. Esta intenção é absolutamente clara e objetiva e traduz uma opção de política fiscal nesta matéria.

¹ De salientar que este Acórdão do Tribunal Constitucional revela, com evidência, a controvérsia inerente, a qual teve como resultado a decisão de inconstitucionalidade da norma contida na verba 28.1 da TGIS, no formato introduzido pela LOE para 2014, acompanhada de duas declarações de voto vencido, proferidas pelos Juízes João Pedro Caupers e Manuel da Costa Andrade.

A única questão a dirimir nos presentes autos, prende-se com a aplicação da dita verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, aos lotes descritos nos autos, sendo que todos se caracterizam como “terrenos para construção”. Está, assim, em causa a definição do âmbito de incidência da verba nº 28.1. da TGIS, na redação dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014), mais concretamente determinar se o terreno para construção em questão no presente processo pode subsumir-se no conceito de “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI” a que alude a referida verba, tendo em conta que o respetivo valor patrimonial é igual ou superior a € 1.000.000,00.

A questão coloca-se em virtude da tributação em sede de imposto do selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, seja igual ou superior a € 1.000.000, caso em que é devido imposto, à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, por prédio com afetação habitacional.

17. Como se disse, entre outros, no Acórdão arbitral 490/2016-T, *“esta questão não é nova, tendo sido objeto de apreciação quer na jurisdição arbitral, quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sendo que, no âmbito da redação do CIS dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, as decisões proferidas foram-no sempre em sentido contrário ao pretendido pela Administração Tributária.”*

A situação em apreciação nos presentes autos, todavia, dá-se num quadro jurídico diferenciado, na medida em que os factos deverão ser apreciados à luz da redação do CIS dada pelo Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (artigo 194º, sob a epígrafe - Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo), segundo o qual a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passou a ter a redação supra enunciada. Nesta nova formulação, foram já proferidas diversas e numerosas decisões arbitrais, e embora com pontuais divergências, podemos referir que, maioritariamente, todas consideram que, na nova formulação os terrenos para construção passam a ser alvo de

incidência de IS – verba 28.1, mas não todos, apenas aqueles em relação aos quais se verifiquem os pressupostos de incidência, a saber: “*cuja edificação autorizada ou prevista seja habitação*”.

A referida jurisprudência, citando ainda o mesmo Acórdão arbitral proferido no processo 490/2016-T, assenta no entendimento de que se deverá ter como preenchendo os pressupostos da nova verba 28.1 da TGIS: “*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.*”²

Também no acórdão proferido no processo arbitral 142/2016T se concluiu, igualmente, pela procedência do pedido, com a seguinte fundamentação:

“*Não há nestas normas da TGIS e do CIMI indicação do que deve entender-se por «edificação prevista», mas, tendo em conta os documentos exigidos para ser efectuada a avaliação de terrenos para construção, indicados no artigo 37.º, n.º 3, do CIMI, conclui-se que apenas se pode falar de construção autorizada ou prevista quando o «edifício a construir», a que se refere o n.º 1 do artigo 45.º, esteja definido em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.*

Subscreve-se integralmente aqui, o entendimento dos referidos acórdãos, quanto ao que, face à nova redação do CIS, se deve entender por “*terreno para construção cuja*

² Cfr. ANTÓNIO SANTOS ROCHA / EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS (2015) Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, p. 44.

edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.

Com efeito, de acordo com o CIMI, os terrenos para construção, que, de acordo com o artigo 6.º/1/c) de tal Código, constituem um tipo de prédio urbano, poderão ter como afetação a habitação, conforme decorre do artigo 41.º, também do CIMI, afetação essa que, como resulta, para além do mais, expressamente do artigo 45.º/5 do CIMI, será determinada com base nos elementos a que alude o artigo 37.º do mesmo Código, sendo que o n.º 3 deste artigo se refere que:

“Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.

18. Conclui-se, assim, aqui, como na jurisprudência atrás citada, que se deverá considerar como “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”, **aqueles terrenos em que o «edifício a construir», esteja definido como destinado a habitação em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projeto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.**

19. Ora, no caso dos autos, não se apurou que existisse, relativamente aos terrenos para construção designados como Lotes A1, A2 e K, a que se reportam parte das liquidações de Imposto do Selo, objeto do presente pedido arbitral, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projeto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, **que previsse como construção possível a habitação.**

Resulta do Alvará de loteamento junto aos autos que apenas se prevê como possível a “construção urbana”, a qual, poderá ter diversos fins que não, especificamente, a habitação (Cfr.: factos assentes nas alíneas g) e h) da matéria de facto).

Assim sendo, não é possível concluir que o «edifício a construir» nos terrenos em questão, tenha por finalidade a habitação, nem a Requerida demonstrou que assim fosse, sendo que, como resulta do disposto no artigo 74º da LGT, lhe cabia o ónus da prova.

20. Face ao exposto, não se poderá considerar demonstrado, quanto aos lotes A1, A2 e K, que tais terrenos se qualifiquem como **“terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”**, não se preenchendo, como tal, a previsão da verba 28.1 da Tabela anexa ao CIS, na redação aplicável, pelo que as respetivas liquidações de imposto de selo enfermam de erro sobre os pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, como tal, ser anulados, procedendo integralmente o pedido arbitral quanto a estes prédios.

21. Quanto ao lote B, como resulta da matéria provada, o mesmo dispõe de Alvará de construção, encontrando-se prevista a construção de 44 fogos, os quais têm como destino o uso como habitação.

Sucedo que, resulta provado que em relação a estes foi solicitado pedido prévio ao Turismo de Portugal no sentido de obter parecer favorável para o seu destino a Alojamento Local.

Tal parecer foi positivo e daí resulta a intenção da Requerente destinar tais construções (ainda não totalmente edificadas, pelo menos ao tempo do facto tributário ocorrido em 2015) a exploração comercial, ou seja, **à prestação de serviços turísticos**, os quais, aliás, se enquadram na atividade económica desenvolvida pela Requerente.

Em coerência com o que vem exposto, o legislador foi claro na intenção de introduzir no âmbito de incidência da norma contida na verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção, **se a edificação prevista ou autorizada for a habitação**, sendo entendimento pacífico que estão excluídos os que se destinem a fins comerciais, serviços ou utilidade social.

As razões de política fiscal, subjacentes a este normativo, podem ser criticáveis, mas afiguram-se claras, partindo do ponto de partida expresso nos trabalhos preparatórios, os quais apontam no sentido de tributar os prédios de maior valor patrimonial, destinados a habitação (construída ou a construir) de “luxo”. Isso mesmo explica o valor elevado a que o legislador recorreu como critério quantitativo a partir do qual se verifica a incidência do imposto.

Não importará, pois, que exista já alguma construção edificada, mas sim que exista licenciamento autorizado para a sua construção e que o seu fim seja exclusivamente para habitação.

Dito isto, conclui-se que estão expressamente excluídos de tributação, desde logo, os terrenos para construção cujas edificações previstas ou autorizadas se destinem a fins comerciais, industriais, serviços ou equipamentos sociais.

Pelo que, também quanto a este Lote, não se verificam os pressupostos de incidência contidos na verba 28.1 da TGIS, donde se conclui que as liquidações de IS impugnadas enfermam de erro sobre os pressupostos de facto e conseqüente erro de direito, o que impõe a sua anulação.

22. Assim, em conclusão, no caso dos autos importa distinguir os lotes A1, A2 e K do lote B, já que a situação jurídica é distinta.

No que se refere aos três primeiros ficou provado que neles não existe construção edificada, nem qualquer título emitido a autorizar quaisquer edificações para habitação.

Efetivamente, conforme refere a Requerente, ficou por demonstrar e comprovar que, à data da verificação do facto tributário (...), haveria uma autorização ou previsão válida de que as edificações a erigir no referido terreno se destinariam a habitação.

O alvará de loteamento junto aos autos não demonstra que se encontre licenciada ou autorizada, para os lotes A1, A2 e K, edificação destinada a habitação, mas tão só “construção urbana”, a qual poderá ter diferentes destinos diferentes de habitação.

Cabia à AT efetuar essa demonstração, essencial para aferir da verificação dos pressupostos de incidência da norma. *Como se refere no acórdão arbitral proferido no proc. 578/2015-T[1], cujo teor subscrevemos, “Em síntese, afigura-se claro, no caso que se vem tratando, que a incidência do imposto aos terrenos para construção não se pode materializar com a mera inscrição dos mesmos, como tais, na matriz, mas antes, e de forma decisiva, pela verificação da efectiva potencialidade de edificação nos referidos terrenos (a qual deve ser apurada in casu e revelada pela existência dos documentos supra descritos). O mesmo é dizer, por outras palavras, que a incidência do imposto, para efeitos*

do disposto na verba 28.1, só se materializa com a verificação da “afecção efectiva”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES”.»

Logo, sem necessidade de mais considerandos, conclui-se que em relação a estes lotes não estão preenchidos os pressupostos contidos na norma de incidência da verba 18.1 da TGIS.

No que toca ao Lote B, a situação é diferente, uma vez que, no terreno para construção se encontram em construção, embora inacabadas, 44 fogos ou habitações. Porém, esta construção foi alvo de pedido ao Turismo de Portugal, destinado a viabilizar o seu destino turístico, no âmbito da atividade da Requerente, e aí instalar um Alojamento Local. Assim sendo, embora as construções inacabadas tenham como destino anunciado o uso para habitação temporária e esporádica de turistas, o certo é que este fim está afeto à atividade económica desenvolvida pela Requerente. Estamos perante uma prestação de serviços de habitação turística, fim de natureza comercial inserido no objeto social da Requerente.

Falta, assim, a verificação de um pressuposto essencial para efeitos de incidência e tributação.

23. Nesta conformidade, no caso dos presentes autos, não se verificam em relação a qualquer um dos prédios em causa, os pressupostos de facto previstos na lei.

Por todo o exposto, conclui-se pela procedência do pedido arbitral, dado que o IS do ano de 2015, liquidado com referência a todos os prédios descritos nos autos, enferma de vício sobre os pressupostos de facto e conseqüente erro de direito, impondo a sua anulação.

Este vício acompanhou, pelas razões supra expostas, os despachos de indeferimento do pedido de revisão e do conseqüente recurso hierárquico que determinou a apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

Pelo que, ambos estão feridos de ilegalidade, por violação de lei, devendo ser anulados, com as demais conseqüências legais.

Deste modo, e face ao exposto, enfermado as liquidações objeto do presente pedido arbitral de erro nos pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, deverão as mesmas ser anuladas, procedendo o pedido arbitral e ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente:

24. Dispõe o n.º 1, do artigo 43.º da LGT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, os erros que afetam os atos agora anulados são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que os praticou por sua iniciativa, contrariamente ao previsto na lei.

Tem, pois, a Requerente direito a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do artigo 24.º do RJAT) e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

IV - DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular todos os atos tributários impugnados, incluindo as liquidações de IS, referentes a todos os prédios descritos nos presentes autos, objeto do pedido arbitral, no valor total de €49.834,30.
- b) Condenar a Requerida na restituição de todos valores indevidamente pagos pela Requerente em cumprimento dos atos ora anulados, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados, até à data de emissão da respetiva nota de crédito.

c) Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO: nos termos do disposto no artigo 306.º, n.º 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 € 49.834,30, correspondente ao valor da liquidação impugnada.

CUSTAS: nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em €2.142,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da parte vencida.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 15-02-2018

O Tribunal Arbitral,

(Maria do Rosário Anjos – Árbitro singular)