

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 482/2017-T

Tema: IS – Competência do Tribunal Arbitral – Verba 28.1 da TGIS – Terreno para construção.

O Árbitro Marisa Almeida Araújo, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, toma a seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório:

- 1.1.** **A..., S.A.**, sociedade por quotas com o NIPC..., (doravante designada por “Requerente”), com sede na Rua..., N.º..., ..., Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 25 de agosto de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).
- 1.2.** A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que seja declarada a ilegalidade, e a conseqüente anulação
- (i) Do acto de liquidação do Imposto de Selo de 05/04/2016, no montante de € 12.171,00, referente ao exercício de 2015;
 - (ii) Do indeferimento da Reclamação Graciosa, no âmbito do processo n.º ...2016..., que sustentou aquela liquidação.
- 1.3.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida, em 25 de agosto de 2017.

- 1.4.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e as partes não manifestaram recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do art. 7.º do Código Deontológico.
- 1.5.** A 23 de novembro de 2017 foi constituído o tribunal arbitral.
- 1.6.** Notificada para o efeito a 23 de novembro de 2017, a Requerida apresentou, em 5 de janeiro de 2018, a sua Resposta, tendo remetido cópia do processo administrativo a 9 de janeiro de 2018.
- 1.7.** A 6 de janeiro de 2018 foi a Requerente notificada para responder à matéria de exceção suscitada pela AT para o qual foi concedido o prazo de 10 dias, o que a Requerente fez a 19 de janeiro de 2018.
- 1.8.** Em 22 de janeiro de 2018, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se convidado a Requerente e Requerida a alegar, por escrito.
- 1.9.** A Requerente apresentou alegações escritas a 12 de fevereiro de 2018 e a Requerida apresentou as suas alegações a 26 de fevereiro, mantendo, no essencial, posições já assumidas.
- 1.10.** A 28 de fevereiro de 2018 foi fixado o prazo limite para publicação da decisão final a 9 de abril de 2018.
- 1.11.** A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:
- (i) A Requerente dedica-se à construção civil e obras públicas, aquisição de prédios para revenda, construção de imóveis para venda, arrendamento de imóveis e administração de propriedades.
 - (ii) Sendo a Requerente legítima proprietária de prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o art. ... estando descrito como terreno para construção.

- (iii) Em 15/11/2011 foi emitida informação prévia favorável sobre a viabilidade de construção de uma unidade de residências assistidas no imóvel pela Câmara Municipal de Lisboa.
- (iv) Segundo o PDM a área onde o imóvel se situa encontra-se qualificada como “espaço de uso especial de equipamentos consolidado”.
- (v) O valor patrimonial tributário do terreno é de € 1.217.100,00 resultante da avaliação de 15/01/2013.
- (vi) A Requerente foi notificada do Imposto do Selo liquidado ao abrigo da Verba 28.1 da TGIS, no montante de € 12.171,00.
- (vii) A Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação em 30/11/2016 que foi indeferida e notificada à Requerente em 17/04/2017.
- (viii) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto.
- (ix) A Requerente sustenta que a liquidação em crise enferma em erro de interpretação da Verba 28.1 porquanto a mesma só onera terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação.
- (x) Sendo que o conceito de terreno para construção é o que se encontra previsto no n.º 3 do art. 6.º do CIMI (*ex vi* art. 67.º do CIS), ou seja, para efeitos fiscais, terreno para construção é um conceito material, dirigido às realidades para que foi formulado, traduzindo, no caso, a destinação potencial à construção.
- (xi) A Verba 28.1. da TGIS prevê, na nova redacção, terrenos para construção mas condicionou esta inclusão à edificação autorizada ou prevista para habitação, ou seja, segunda a Requerente o legislador restringiu o âmbito da incidência suscitando a proposta de Lei n.º 96/XII que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que aditou à TGIS a verba 28.
- (xii) Concluindo que o que se verificou foi que a tributação incidisse sobre as propriedades de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, destinadas a habitação, vulgarmente designadas por “imóveis de luxo”, por se entender que a titularidade de imobiliário para fins habitacionais de elevado valor era susceptível de justificar uma contribuição reforçada.
- (xiii) A Requerente sustenta que o terreno não tem qualquer edificação ou construção, como a tê-lo, nunca será para efeitos habitacionais considerando o

PDM da Câmara Municipal de Lisboa e como se retira, segundo a Requerente, do n.º 1 do art. 54.º do Regulamento de Revisão do Plano Director Municipal de Lisboa.

- (xiv) Para além disso, o próprio parecer favorável da aludida Câmara demonstra que a afectação é para “lar de idosos”, ou seja, para serviços e não habitação e, por isso, encontra-se excluída da Verba 28.1.
- (xv) Por outro lado, alega a Requerente, que a verba 28 da TGIS não se estando a tributar nenhuma operação nem um benefício económico da Requerente está em causa o princípio da igualdade, no corolário do princípio da capacidade contributiva sendo, ainda uma entorse à própria finalidade do Imposto do Selo.
- (xvi) Para além disso, enferma ainda em erro de interpretação, segundo a Requerente, porquanto a Verba 28.1 da TGIS não onera o sector produtivo.
- (xvii) Suscita ainda a Requerente erro nos 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.
- (xviii) Uma vez que tal interpretação levaria a uma discriminação, não justificada, de empresas quando comparada com outras que detêm no seu activo terrenos para construção de edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria, sendo violadora do princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da CRP.
- (xix) Já que a actividade da Requerente, segundo alega, depende da aquisição de terrenos para construção de futuros edifícios habitacionais e não revela capacidade contributiva acrescida.
- (xx) De igual forma, alega a Requerente 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;
- (xxi) Considerando que a Requerente não tem qualquer projecto aprovado, nem se prevê, a construção de edificações afectas à habitação de valor superior a €

1.000.000,00 torna-se, segundo a Requerente, que se verifica uma discriminação negativa.

- (xxii) Por fim, a Requerente suscita a inconstitucionalidade da Verba 28.1 da TGIS por violação do princípio da igualdade, suscitando o Ac. do TC n.º 250/2017 de 24 de maio que considera que a aludida verba é violadora da capacidade contributiva.
- (xxiii) A Requerente peticiona a restituição dos montantes pagos bem como juros indemnizatórios, contados desde a data do alegado pagamento indevido até à data do processamento da nota de crédito.

1.12. Por sua vez, a Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e alegando, em síntese, que:

- (i) A Requerida defende-se, por um lado, por excepção, suscitando a incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de declaração de inconstitucionalidade material da Verba n.º 28 da TGIS já que tal não se encontra fixado nas matérias sobre as quais o Tribunal arbitral se pode pronunciar nos termos do n.º 1 do art. 2.º do RJAT pelo que, verificada a excepção dilatória, imporia a absolvição da instância da Requerida.
- (ii) Defendendo-se, por outro lado, por impugnação, suscitando que os prédios urbanos que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuída a afectação habitacional no âmbito das respectivas avaliações, constando tal afectação das respectivas matrizes, estão sujeitos a Imposto de Selo.
- (iii) Não existindo em sede de IS definição do que se entende por ‘prédio urbano’, ‘terreno para construção’ e ‘afectação habitacional’ é necessário recorrer subsidiariamente ao CIMI para obter uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no artigo 67.º, n.º 2 do CIS na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10.
- (iv) Estatui o n.º 1 do artigo 2.º do CIMI que «prédio é toda a fracção de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais

tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial».

- (v) E, por sua vez, o n.º 1 do artigo 6.º do CIMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando os ‘terrenos para construção’ neste conceito, «...terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações...».
- (vi) Já a noção de ‘prédio urbano’ encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, uma vez que, a finalidade da avaliação do imóvel é incorporar-lhe valor, constituindo um factor de distinção determinante – coeficiente – para efeitos de avaliação.
- (vii) O legislador optou por determinar, segundo a Requerida, a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral à avaliação dos ‘terrenos para construção’, como resulta da expressão ‘valor das edificações autorizadas’ a que se refere o artigo 45.º, n.º 2 do CIMI e aplicando-lhe por conseguinte o coeficiente de afectação que vem previsto no artigo 41.º do CIMI.
- (viii) Na avaliação dos terrenos para construção, segundo a Requerida, o legislador quis que fosse aplicada a metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes, supra identificados, nomeadamente o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º do CIMI, mais resultando tal imposição legal do n.º 2 do art.º 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no mesmo terreno para construção.”

-
- (ix) Donde, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara, segundo a Requerida, a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação.
- (x) Decorrendo de tal asserção que a consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada, valendo neste sentido, segundo a Requerida, a seguinte ordem de considerações:
- a) na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exacto sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, de acordo com o disposto no art.º 9.º do Código Civil, ex vi art.º 11.º da Lei Geral Tributária (LGT);
 - b) o artigo 67.º, n.º 2, do CIS, manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI;
 - c) a afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção;
 - d) a própria verba 28 da TGIS remete para a expressão ‘prédios com afectação habitacional’, apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art.º 6.º do CIMI.
- (xi) Na caderneta predial do imóvel, o tipo de prédio é “terreno para construção”.
- (xii) Estamos, segundo a Requerida, face a ‘terreno para construção’, mais concretamente, perante lote de terreno para construção urbana, com as áreas de implantação do edifício e de construção perfeitamente definidas e identificadas nas cadernetas prediais urbanas.
- (xiii) Fiscalmente o imóvel é um terreno para construção, nessa qualidade foi adquirido e assim está predialmente classificado e, por isso, é, sem dúvida, lote de terreno para construção, mais exactamente prédio urbano com vocação habitacional.
- (xiv) Já a lei fiscal considera como elemento integrante para efeitos de avaliação dos terrenos para construção o valor da área de implantação, o qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projecto de urbanização e de construção.

- (xv) Não se podendo ignorar que o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, entre outros elementos, o número de lotes e a indicação da área de localização, finalidade, área de implantação, área de construção, número de pisos de número de fogos de cada um dos lotes, com especificação dos fogos destinados a habitações a custos controlados, quando previsto, nos termos da alínea e) do artigo 77.º do RJUE.
- (xvi) E que o artigo 77.º do RJUE contém especificações obrigatórias, desde logo para os alvarás de operação de loteamento ou obras de urbanização, e para as obras de construção.
- (xvii) Muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.
- (xviii) Aliás, outra não foi a intenção do legislador, segundo a Requerida, se atendermos a que na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exacto sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, senão a de considerar em respeito pelo princípio da ‘equidade social na austeridade’ que no conceito ‘prédios urbanos’ se integram os ‘terrenos para construção’ com afectação habitacional.
- (xix) Numa interpretação muito cingida à letra da lei, poderia, segundo a Requerida, retirar-se do texto o sentido que a Requerente pretende dar-lhe, mas não é essa a melhor interpretação da lei, sendo que na tarefa hermenêutica, o elemento literal, constituindo ponto de partida e limite para extrair o sentido da norma, não constitui o elemento decisivo, nem sequer o mais importante, papel que está reservado à ‘unidade do sistema’, nos termos do n.º 2 do artigo 9.º do CC.
- (xx) Na interpretação da lei, segundo a Requerida, para além do referido elemento gramatical, há ainda que atender ao elemento lógico, exigindo este, designadamente, que se considere o fim visado pelo legislador ao elaborar a norma (elemento teleológico), designadamente a fim de perscrutar a sua natureza e o seu âmbito temporal de relevância, e atender ao lugar que aí ocupa a norma interpretada (elemento sistemático), sendo que apenas da conjugação

de todos esses elementos interpretativos surgirá o verdadeiro sentido daquela norma.

- (xxi) Quanto à actividade prosseguida pela Requerente, considera a Requerida, que não deverá o Tribunal Arbitral aferir ou discutir da bondade da medida legislativa e do seu alcance, devendo cingir-se à sua apreciação na vertente da sua conformação com o texto constitucional.
- (xxii) O legislador definiu, segundo a Requerida, um pressuposto económico, constitucionalmente válido, como manifestação da capacidade contributiva (cujos destinatários têm efectivamente uma especial capacidade contributiva em face do critério adoptado) exigida para o pagamento deste imposto.
- (xxiii) É, inequivocamente, uma norma de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preencham os respetivos pressupostos de facto e de direito.
- (xxiv) Tendo em consideração as circunstâncias históricas excepcionais que presidiram à elaboração da norma em apreço, e que supra foram descritas, temos que a mesma não ofende qualquer princípio constitucional quando de forma abstracta e geral faz incidir o imposto objectivamente a toda e qualquer “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: Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI:” independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário.
- (xxv) Quanto à matéria da constitucionalidade o princípio da igualdade é um dos princípios estruturantes do sistema constitucional português, encontrando consagração genérica no art.13.º da CRP. Por sua vez, a vinculação das autoridades administrativas ao princípio da igualdade encontra consagração no art. 266.º, n.º 2, do diploma fundamental.

- (xxvi) No que contende com este princípio - que, para além de fundamentar e ter como corolário o princípio da capacidade contributiva, também se projeta no princípio da justiça.
- (xxvii) Neste sentido o princípio da igualdade concretiza-se e possui, assim, diversas dimensões, como sejam (i) a proibição do arbítrio, (ii) a proibição da discriminação e (iii) a obrigação de diferenciação.
- (xxviii) No caso sub judice a Requerente suscita a violação do princípio da igualdade perante a lei fiscal na dimensão da proibição de diferenciação em situações iguais.
- (xxix) Termos em que na presente contenda não deverá, segundo a Requerida, o Tribunal Arbitral aferir ou discutir da bondade da medida legislativa e do seu alcance, devendo-se cingir à sua apreciação na vertente da sua conformação (manifesta, diga-se) com o texto constitucional.
- (xxx) A verba 28 é uma norma conforme a Constituição da República Portuguesa.
- (xxxi) A verba 28.1 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 ou seja, incide sobre o valor do imóvel.
- (xxxii) O legislador definiu um pressuposto económico, constitucionalmente válido, como manifestação da capacidade contributiva (cujos destinatários têm efectivamente uma especial capacidade contributiva em face do critério adoptado) exigida para o pagamento deste imposto.
- (xxxiii) É, inequivocamente, segundo a Requerida, uma norma de carácter geral e abstrato, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se preenchem os respetivos pressupostos de facto e de direito.
- (xxxiv) Nem o facto do Requerente, segundo a Requerida, na vã tentativa de sufragar a sua peregrina tese, apresentar casos limite, e. g, relativamente ao VPT dos prédios, impõe que seja sequer passível de imputar à norma sub judice uma qualquer inconstitucionalidade.
- (xxxv) Ou seja, o facto de o legislador estabelecer um valor (€ 1.000.000,00) como critério delimitativo da incidência do imposto, abaixo do qual não se preenche a

previsão da norma tributária, constitui uma legítima escolha do legislador quanto à fixação do âmbito material dos “imóveis habitacionais de luxo” que se pretende tributar de modo mais gravoso, até porque qualquer outro valor de grandeza análoga assumiria, do mesmo modo, um carácter artificial que é conatural a qualquer fixação quantitativa de um nível ou limite.

(xxxvi) Com efeito, a diferente valoração e tributação de um imóvel com afetação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços, ou até a um prédio rústico, resulta da diferente aptidão dos imóveis em causa (habitação/ serviços/ comércio/ indústria/ atividade agrícola), a qual sustenta o diferente tratamento dado pelo legislador que, por razões económicas e sociais, decidiu, no âmbito da sua liberdade conformadora, afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais.

(xxxvii) Em idêntica medida, e ressalvando que não compete à AT, no exercício das suas funções competência atribuições no exercício da sua actividade administrativa, tecer considerandos acerca da alegada inconstitucionalidade (mas inexistente) da norma ínsita na Verba 28.1 TGIS, atentos à sua plena vinculação à lei, não vê que da mesma resulte a violação dos princípios da proporcionalidade, da legalidade, da confiança dos cidadãos e da capacidade contributiva.

(xxxviii) Com a verba 28.1 TGIS o legislador assumiu como uma medida de uma medida de igualdade, que se destinava a «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento», sendo que a igualdade na repartição dos sacrifícios visada com a verba 28.1 da TGIS pelo «esforço fiscal exigido» aos proprietários de «prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor» comparava com «aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho».

(xxxix) Assim, para o legislador, segundo a Requerida, a verba 28.1 da TGIS visava, reequilibrar a repartição dos sacrifícios, de modo a que estes não incidissem apenas sobre «aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho» (o que, evidentemente, tinha em mente as medidas concretizadas em sede de IRS

quanto à alteração da estrutura de taxas e de escalões do IRS, à sobretaxa de 3,5%, e à taxa adicional de solidariedade).

- (xl) Do expendido, é então claro, para a Requerida, que o legislador tributário considerou que a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio habitacional ou de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, fosse habitação, de VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 representava uma manifestação de riqueza e era suscetível, por si só, de revelar significativa capacidade contributiva, fazendo, por isso, incidir a verba 28.1 da TGIS sobre a posse de determinado tipo de prédios, por contraposição aos rendimentos do trabalho e de pensões, já atingidos por outras medidas fiscais (e não só).
- (xli) É certo que a capacidade contributiva para além do rendimento e da utilização de bens também se exprime, nos termos da lei, através da titularidade de património (cf. n.º 1, do art.º 4.º da LGT).
- (xlii) E, representa, no caso da verba 28 da TGIS, o pressuposto económico que legitima a tributação da titularidade de prédios e terrenos urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.
- (xliii) A tributação em sede de imposto de selo está sujeita ao critério de adequação, na exata medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis com afetação habitacional de elevado valor e surge num contexto de crise económica que não pode ser ignorado.
- (xliv) Está, segundo a Requerida, legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, porquanto tal medida é aplicável de forma indistinta a todos e quaisquer titulares de imóveis com afetação habitacional de valor superior a €1.000.000,00 incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.
- (xlv) E nem o facto da Requerente, segundo a Requerida, apresentar aqui casos limite/fronteira, imputando, neste conspecto, uma qualquer inconstitucionalidade da Verba 28 por violação do princípio da igualdade, abona a favor da tese por si propugnada.

- (xlvi) É que, com efeito, no concernente a uma diferença de situações entre a titularidade de património imobiliário “concentrado” (um só prédio com valor de €1.000.000) ou de património imobiliário “disperso” (vários prédios cujo valor total perfaz €1.000.000) tem imediatamente que se notar que a medida consagrada com a verba 28.1 da TGIS é, na sua essência própria, inteiramente alheia a qualquer ponderação ou avaliação global do património imobiliário do contribuinte.
- (xlvii) Efectivamente a realidade fáctico-jurídica seleccionada pelo legislador para constituir a base da incidência do imposto é o prédio em si considerado, em atenção à sua afectação e ao seu valor patrimonial tributário, não o património predial global dos sujeitos passivos.
- (xlviii) E um qualquer entendimento em sentido contrário, apela a considerações que não enformam o quadro jurídico e a estrutura da imposição em apreço e que, como tal, não moldam internamente a respectiva coerência normativa.
- (xlix) A referência ao prédio individualmente considerado resulta axiomáticamente do recorte e do conteúdo jurídicos próprios desta regulação objecto da verba 28.1 da TGIS, de onde logo se observa que se trata de uma tributação analítica sobre certos e determinados prédios urbanos cuja matéria colectável é dada pelo valor patrimonial tributário de cada prédio.
- (l) Isso resulta desde logo:
- i. da referência dessa verba 28.1 TGIS a “por prédio com afectação habitacional”;
 - ii. evidencia-se ainda pelo disposto no n.º 7 do art.º 23.º do CIS que estabelece que o “imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral” “é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira”;
 - iii. confirma-se, por fim, com a remissão, determinada pelo n.º 2 do art.º 67.º do CIS, para o disposto no CIMI, sabido que o “imposto municipal sobre imóveis (IMI) incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português” (cf. art.º 1.º e art. 2.º do CIMI) e que “o

imposto é devido pelo proprietário do prédio” (art. 8.º, n.º 1 do CIMI, sem prejuízo do disposto no n.º 2 quanto ao usufrutuário e superficiário).

- (li) E o que resulta da própria lei, resulta a priori, da própria opção legislativa, quando a intenção foi, segundo a Requerida, exclusivamente definir que a propriedade de imóveis de afectação habitacional de valor superior ao indicado, demonstra que o respectivo proprietário tem especial capacidade contributiva, i.e., pode adquirir um único imóvel nestas condições.
- (lii) A Requerente invoca ainda o direito a juros indemnizatórios, em virtude de ter optado por efectuar os pagamentos dos documentos de cobrança respeitante à liquidação em apreço, apesar de os considerar indevidos, pelo que, em caso de precedência do presente pedido de pronúncia arbitral entende serem-lhe devidos tais juros desde a data do pagamento até à restituição, calculados à taxa legalmente estipulada no artigo 43.º da LGT.
- (liii) O artigo 43.º, sob a epígrafe ‘pagamento indevido da prestação tributária’, tem como pressuposto a intenção de compensar o sujeito passivo pela privação da quantia que pagou indevidamente.
- (liv) Sendo que, o direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, derivado de anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro imputável aos serviços de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- (lv) Atendendo a que a liquidação efectuada, o foi com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, visando a Administração tributária, nos termos do artigo 55.º da LGT e no seguimento do princípio vertido no artigo 266.º n.º 1 e 2 da CRP, «... a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos» e estando os seus «... órgãos e agentes administrativos ... subordinados à Constituição e à lei ...» e devendo «... actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».
- (lvi) Estando assim, a Administração tributária vinculada ao princípio da legalidade, não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador

ordinário criou e que estejam em vigor no ordenamento jurídico e também por força do disposto no artigo 55.º da LGT.

- (lvii) O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, derivado da anulação judicial de um acto de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no processo que esse facto está afetado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração tributária.
- (lviii) O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais.
- (lix) Uma vez que, à data dos factos, a Administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43.º da LGT.
- (lx) Conclui a Requerida que se mantém integralmente válida e legal a liquidação impugnada, concluindo pela legalidade da mesma.

1.13. Notificada para o efeito, a Requerente respondeu à matéria de excepção pugnando, no geral, pela sua improcedência.

2. Saneador:

2.1. Tendo sido suscitada a incompetência do Tribunal Arbitral Singular, por constituir matéria de excepção dilatória e, portanto, questão prévia, pronunciarmo-nos de imediato.

A Requerida, na sua resposta apresentou, também, a defesa por excepção invocando a incompetência do tribunal arbitral singular para apreciar questões, no que à constitucionalidade da norma diz respeito, suscitadas pela Requerente.

De facto, a Requerente, suscita erro nos pressupostos de direito por aplicação, entre o mais, de uma norma que considera materialmente inconstitucional mas peticionando, em qualquer um dos fundamentos, a declaração de ilegalidade do acto de liquidação.

Não se vislumbram do peticionado que a Requerente pretenda a declaração de inconstitucionalidade da norma mas, e seguindo o entendimento sufragado, nomeadamente

na decisão proferida no âmbito do processo n.º 385/2015-T (do CAAD) “(...) que este tribunal, no âmbito dos poderes que lhe são reconhecidos legalmente, julgue a norma em causa inconstitucional, recusando, assim, a sua aplicação ao caso concreto. Não podendo a norma ser aplicada, em concreto, o acto tributário que resulta da execução da mesma será, conseqüentemente, ilegal e, como tal, anulável.

O que está em causa nos presentes autos é, pois, a legalidade do acto de liquidação, sendo que para poder decidir, este tribunal terá que, necessariamente e por impositivo constitucional (art. 204.º da CRP), avaliar da conformidade constitucional das normas que juridicamente o sustentam”.

Por isto, considera-se improcedente a excepção dilatória de incompetência do TAS “(...) mais se determinando que, nos termos do art. 204.º da CRP, para pleno e cabal cumprimento da função jurisdicional acometida a este tribunal arbitral nos termos do RJAT, caberá apreciar da conformidade constitucional das normas legais fundamentantes do acto de liquidação contestado, devendo recusar-se a sua aplicação em concreto se se concluir pela sua inconstitucionalidade”.

Assim, sufragando a mesma posição, o Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

2.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

2.3. Não se verificam nulidades nem outras questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

3. Matéria de facto:

3.1. Factos Provados:

Cabe ao tribunal selecionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 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 (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual 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, a prova documental e os elementos constantes do Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se **provados**, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados.

- a) A Requerente dedica-se à construção civil e obras públicas, aquisição de prédios para revenda, construção de imóveis para venda, arrendamento de imóveis e administração de propriedades, sendo a legítima proprietária de prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o art. ..., da freguesia do ..., concelho de Lisboa, com o valor patrimonial de € 1.217.100,00, conforme caderneta predial junta como Doc. N.º 5 com o pedido arbitral.
- b) O prédio em causa está descrito como terreno para construção com área de 3.538,000 m² e área bruta de construção de 5.094,7200 m² conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como Doc. N.º 5.
- c) O prédio está descrito na matriz como “terreno para construção”, na avaliação do prédio foi considerado o tipo de coeficiente de localização: “habitação”, conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como Doc. N.º 5.
- d) Em 05/04/2016, a AT procedeu à Liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, no montante total de € 12.171,00, reportada ao ano de 2015 – conforme Docs. N.os 1 a 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.
- e) A Requerente apresentou reclamação graciosa que foi indeferida e notificada à Requerente em 17/04/2017 – conforme Docs. N.os 8 e 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- f) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto conforme Docs. N.os 9, 10 e 11 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

- g) Em 15/11/2011 foi emitida informação prévia favorável sobre a viabilidade de construção de uma unidade de residências assistidas no imóvel pela Câmara Municipal de Lisboa, conforme Doc. N.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- h) Segundo o PDM a área onde o imóvel se situa encontra-se qualificada como “espaço de uso especial de equipamentos consolidado” – conforme Doc. N.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa, considerando as possíveis soluções de direito.

3.2. Factos não provados:

Com relevo para a apreciação do mérito da causa, não há factos não provados.

3.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada:

A convicção sobre a matéria de facto resultou das alegações das partes e respectivo suporte documental junto ao processo.

4. Matéria de Direito – questões decididas:

4.1. Objecto e âmbito do presente processo:

Constituem questões decididas nos presentes autos saber:

- A) Para efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 13 de Dezembro, o prédio em causa está abrangido pela norma de incidência?
- B) A verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 13 de Dezembro, é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, devendo, nesse caso, ser recusada a respetiva aplicação.?

Cumprido decidir,

A) O prédio em causa está abrangido pela norma de incidência?

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

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%”.

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro veio alterar a redação da norma, que passou a ser seguinte:

“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 IMP”.

É no presente quadro jurídico que importa apreciar a qualificação jurídica do prédio sobre o qual incidiu o imposto em crise.

Quanto a esta matéria já há decisões do CAAD, entre outros, nos processos 53/2013-T, 49/2013-T, 42/2013-T, 180/2013-T, 75/2013-T, 215/2013-T, 240/2013-T, 284/2013-T, 288/2013-T, 310/2013-T, 12/2014-T, 151/2014-T, 202/2014-T, 210/2014-T, 276/2014-T, 514/2014-T, 516/2014-T, 523/2014-T, 599/2014-T e 663/2014-T, 467/2015-T, 615/2015-T, 630/2015-T, 447/2016-T, 467/2016-T.

Também o STA já se pronunciou quanto a esta matéria e, nesta altura, afigura-se-nos útil a referência ao acórdão do STA de 09/04/2014 (proc. n.º 1870/13), entre outros arestos do STA como, entre outros, dos acórdãos proferidos em 26/10/2016, no proc. 0886/16 em 9/9/2015, no proc. n.º 047/15; em 8/7/2015, no proc. n.º 0573/15; em 17/6/2015, no proc. n.º 1479/14; em 27/5/2015, no proc. n.º 0387/15; em 29/4/2015, no proc. n.º 021/15; em 15/4/2015, nos procs. n.ºs 01481/14 e 0764/14; em 5/2/2015, no proc.

n.º 1387/14; em 5/11/2014, no proc. n.º 530/14; em 29/10/2014, no proc. n.º 864/14; em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14, que, detalhadamente, faz uma análise histórica da evolução e enquadramento da verba 28, ora em análise:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei) remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6º do Código do IMI. Esta alteração – a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros)».

Antes da alteração legislativa que passou, de forma inovadora, a incluir os referidos terrenos para construção, mostrava-se necessário averiguar, fazendo uso dos diversos elementos interpretativos se, na ausência daquela referência literal, tais terrenos poderiam, ainda assim, ser incluídos no âmbito de incidência objectiva da verba 28. É por essa razão que se compreende que o referido aresto tenha prosseguido, dizendo que, não tendo o legislador esclarecido « (...) em relação às situações pretéritas [i.e., liquidações anteriores a 2014], como a que está em causa nos presentes autos, não parece poder perfilhar-se [quanto a estas] a interpretação do recorrente, porquanto não resulta inequivocamente, nem da letra, nem do espírito da lei, que a intenção desta tenha sido, *ab initio*, a de abranger no

seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo».

E continua «da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador».

Resulta ainda da douta decisão que «do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido – como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades».

«O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs. 1 e 2 do artigo 45º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6º do CIMI)».

E acrescenta «Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI)».

«Atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno».

Concluindo o Venerando STA que «(...) resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do

disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro».

Da mesma forma, no acórdão do STA, de 14-05-2014, processo n.º 046/14, refere-se que “não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afetação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI – subsidiariamente aplicável ao Imposto de Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto de Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afetação habitacional.”

Para além disso, quanto às matérias abrangidas pela reserva de lei, atente-se ao artigo 103.º, n.º 2 da CRP e ao artigo 8.º da LGT. Segundo estas normas o princípio da legalidade fiscal abrange a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Isto é também referido na obra “O Princípio da Legalidade Fiscal” de Ana Paula Dourado, Almedina, 2007, página 106.

Sendo a verba 28.1 TGIS uma norma de incidência, abrangida pelo princípio da legalidade fiscal, é proibida a sua aplicação analógica a situações aí não expressamente previstas.

Da mesma forma, também não será de admitir uma interpretação extensiva da referida verba que permitisse incluir na expressão constante da lei os terrenos para construção. Sobre interpretação rege o artigo 11.º, n.º 1 a 3 da LGT e o art.º 9.º do Código Civil.

Depois desta referência, cingimo-nos aos terrenos para construção, constantes da alteração dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro à verba 28.1 da TGIS.

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 e 454/2016-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 redacção atual), isto porque: “(...) a questão essencial que, [no contexto da nova redacção 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]”.

Concluimos, *in casu*, que o prédio da Requerente é um terreno para construção conforme resulta da caderneta predial urbana junta aos autos mas outra coisa não se extraindo deste suporte documental, pelo que não pode incidir sobre esse prédio o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, já que não é a simples inscrição matricial como “terrenos para construção” que acarreta a inelutável aplicação da verba 28.1 da TGIS, já que ela não constitui, por si só, demonstração cabal de que um prédio tem uma edificação para habitação prevista.

Veja-se a este propósito, na senda da decisão 467/2016-T, JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina, 3.ª ed., 2015, págs. 110 a 112): “O direito a construir não está ínsito no direito de propriedade, mas só nasce *ex novo* no património do proprietário quando um ato administrativo da entidade pública competente reconhece e autoriza o proprietário a construir ou a lotear. [...] só quando esse direito se constitui na esfera jurídica do proprietário é que o Código do IMI estabelece que estamos perante um terreno para construção”.

Assim, e continuando na senda daquela decisão, “(...) parece claro que para a verificação da previsão normativa não basta a mera inscrição matricial de um prédio como

terreno para construção afecto a habitação, porquanto o recorte da incidência objectiva ora em apreço não abdica da demonstração de uma efectiva potencialidade de edificação, necessariamente revelada pela existência de suportes documentais que a autorizam. O mesmo é dizer que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, só se materializa, e mesmo assim não em termos definitivos ou completos, com a verificação de uma “afecção efectiva”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES (*ob. cit.*, p. 507)”.

Ora, sem a demonstração expressa dessa efectiva potencialidade de edificação não se mostra aplicável a verba 28.1 da TGIS e, contudo, ainda assim, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS não bastaria demonstrar essa efectiva potencialidade de edificação.

Seria necessário demonstrar, ainda, que a edificação, autorizada ou prevista é, cumulativamente para habitação.

O que não acontece no caso, bem pelo contrário, já que a Requerente demonstra que o terreno para construção não se destina a habitação, mas sim a serviços existindo informação prévia favorável sobre a viabilidade de construção de uma unidade de residências assistidas no imóvel pela Câmara Municipal de Lisboa e segundo o PDM a área onde o imóvel se situa encontra-se qualificada como “espaço de uso especial de equipamentos consolidado”.

O mesmo é dizer que não pode ser para fim diverso do que habitação, já que a edificação para comércio ou indústria não dará lugar à aplicação da norma a que vimos fazendo referência.

Como acontece na situação em apreço nos autos.

É certo que, ainda que matricialmente, o prédio é dado como sendo “terreno para construção” afecto a habitação todavia não há qualquer indicação do que se destinaria a habitação, em sentido próprio, de outras que pudessem ter afectação alternativa, expurgando comércio ou indústria.

Ora nos presentes autos materialmente verifica-se exactamente o oposto, *i.e.*, o terreno para construção destina-se a serviços como referido.

Sendo seguro concluir que o legislador não pretendeu tributar em sede de IS, por aplicação da verba 28.1. da TGIS, os terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista tivesse por destino escritórios ou serviços. Quis apenas tributar aqueles que se

destinassem a habitação, estando assim a solução consentânea, nomeadamente, com o princípio constitucional da igualdade tributária, como resulta da decisão proferida no âmbito do processo n.º 467/2017-T.

É verdade que na avaliação do terreno foi utilizado pela AT o coeficiente de localização do tipo “habitação” porém, não é esse, o critério adotado pelo legislador nem no CIMI nem no Código do Imposto de Selo.

O legislador não atribuiu à utilização daquele coeficiente qualquer relevo na qualificação do prédio, tão só na respetiva avaliação. Pelo que também a AT não o poderá fazer.

Assim, sempre seria necessário, para preenchimento da norma de incidência, que o prédio seja habitacional ou, não o sendo, seja terreno para construção e que tenha sido autorizada ou esteja prevista construção e seja esta destinada a habitação.

Ora, no caso, como a Requerente demonstra, a construção prevista não é para habitação mas sim para serviços.

De acordo com a verba 28.1 da TGIS estão sujeitos a imposto, além dos prédios habitacionais (os da alínea a) do número 1 do n.º 2 do artigo 5.º do CIMI), os terrenos para construção (i.e., a espécie de prédio previsto na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo do CIMI), desde que tenha sido autorizada ou esteja prevista construção destinada a habitação e, neste caso, total ou parcialmente e, neste último caso, qual é o valor considerado para efeitos de sujeição a tributação.

Considerando o coeficiente de localização: “habitação”, como pugna a Requerida, sempre a esta caberia demonstrar esta materialidade para fundamentação do acto de liquidação, para os efeitos de IS ora em análise, da sua efectiva existência e, neste caso, se total ou parcialmente destinada a habitação e, sendo parcialmente, qual é a o valor considerado para efeitos de sujeição a tributação.

Já que, se assim não fosse, como não foi, no campo de incidência e na base tributável de futuras componentes não habitacionais, conduziria a que estes elementos fossem alvo de incidência e, por isso, penalizadas, enquanto que, como resulta da decisão 454/2016-T, “(...) 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)”.

E conclui, “(...) nesse caso, a oneração de edifícios mistos com componente habitacional, para o que não se vislumbra qualquer causa justificativa, pelo que tal interpretação não se afigura como razoável, mas antes claramente arbitrária (ver a este propósito a decisão arbitral de 6/2/17, no Processo n.º 294/2016-T). Uma tal interpretação violaria, pois, o princípio da igualdade e, nessa medida, seria inconstitucional, como pretende a Requerente”.

Na senda da decisão n.º 447/2016-T do CAAD, esta prova sempre caberia à Requerida, o que não se verifica no caso em apreço, não tendo ficado demonstrado que o terreno para construção em discussão tivesse, de facto, autorização, projeto ou previsão de edificação prevista para habitação, por forma a estar sujeito a IS nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS.

Pelo contrário, a Requerente demonstrou que o terreno não se destina a habitação.

Isto porquanto, conforme resulta, insiste-se, da decisão 454/2016-T “(...) a prova daqueles pressupostos legitimadores da tributação competia à Requerida (...)” que não o demonstra e constitui facto cuja prova deve caber à Requerida, por constituir um facto essencial à integração da norma, enquanto elemento de incidência real do imposto e ser, portanto, constitutivo do direito a liquidá-lo, devendo constar do próprio acto de liquidação, o que não se verifica.

Sempre teria que se concluir que o prédio, terreno para construção relativamente ao qual não se provou ter autorização ou previsão de construção destinada a habitação, preencha a norma de incidência do imposto que serviu de base à liquidação.

Assim, demonstrando-se a efectiva potencialidade de edificação, mas que esta, ainda que autorizada ou prevista, não é para habitação não dará lugar à aplicação das normas por ausência de verificação dos pressupostos necessários da incidência do imposto de Selo da Verba 28.1 da TGIS.

Por isto, a liquidação posta em crise, enferma do vício de violação da lei, no que entende o TAS, ser uma errónea interpretação da verba 28.1 da TGIS, por erro sobre os pressupostos de direito, que afectam a liquidação de Imposto de Selo, imputável à

Autoridade Tributária e Aduaneira sendo anulável o acto de liquidação e indeferimento da reclamação graciosa.

4.2. Questões de conhecimento prejudicado

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, o que proporciona eficaz tutela dos interesses das Requerentes, fica prejudicado, por ser inútil [artigo 130.º do Código do Processo Civil (CPC)] o conhecimento das demais questões colocadas.

5. Dos juros indemnizatórios:

A Requerente pede a condenação da AT a devolver o tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios e juros moratórios.

Procedendo o pedido de anulação do acto tributário, deve a AT ser condenada a reembolsar a Requerente pelo imposto indevidamente pago.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

No caso em apreço, o erro que afecta a liquidação de Imposto de Selo é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que praticou o acto de liquidação por sua iniciativa, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios de cada uma das quantias até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Enfermando de ilegalidade, por erro imputável à AT, a liquidação de Imposto de Selo, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento por parte da AT, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º n.º 2 do CPPT.

6. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais:

Nos termos do artigo 527.º, n.º 1 do Código de Processo Civil, *ex vi* 29.º, n.º 1, e) do RJAT, estabelece que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

Em face do exposto deve a Requerida ser condenada em custas.

7. Decisão:

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

- a. Julgar improcedente a exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral.
- b. Julgar procedentes, por vício de violação da lei, os pedidos da Requerente e, em consequência, anular o acto de liquidação em crise e indeferimento da reclamação graciosa, devendo a Requerida, por efeito da anulação, devolver à Requerente todas as quantias pagas, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios.
- c. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

8. Valor do processo:

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º-A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 12.171,00.

9. Taxa de Arbitragem:

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 6 de abril de 2018

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)