

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 75/2013-T**

**Tema: Imposto do Selo / Verba 28 da Tabela Geral / Terrenos para construção**

## **Decisão Arbitral**

**Processo n.º 75/2013 – T**

**Requerente:** A...

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira

**Tema:** Imposto do Selo / Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo / Terrenos para construção

### **I - RELATÓRIO**

**I.1.** Em 9 de Abril de 2013, **A...**, pessoa colectiva com o n.º ..., com sede na ... (de ora em diante a “Requerente”), requereu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 2, alínea a), 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, 10.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em conjugação com o artigo 99.º, alínea a), e o artigo 102.º, n.º 1, alínea f), e n.º 2, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

**I.2.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e, em 10 de Abril de 2013, foi notificado à **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante designada por AT ou “Requerida”).

**I.3.** A Requerente não procedeu à designação de árbitro. Assim, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, proferida ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado como árbitro para integrar o presente tribunal arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

**I.4.** O Tribunal ficou constituído em 12 de Junho de 2013, conforme comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, que se encontra junta aos autos.

**I.5.** No dia 27 de Setembro de 2013, decorreu na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, a primeira reunião do Tribunal, nos termos e para os efeitos do artigo 18.º do RJAT, tendo sido lavrada acta da mesma, que se encontra junta aos autos.

Nessa reunião, e conforme consta da respectiva acta, a Ilustre Mandatária da Requerente prescindiu da inquirição das testemunhas por si arroladas no pedido de pronúncia arbitral e, com o acordo das partes, o Tribunal prescindiu igualmente da apresentação de alegações orais.

**I.6.** Pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade das liquidações de imposto do selo n.º ... e n.º ..., nos montantes de €14.365,48 e €9.936,14, respectivamente, no montante global de €24.301,62 (vinte e quatro mil, trezentos e um euros e sessenta e três cêntimos), efectuadas ao abrigo do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS), da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f), da referida Lei, relativas ao prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º ... da freguesia da ..., concelho do ..., e, bem assim, que determine a condenação da Requerida na restituição dessa quantia e respetivos juros indemnizatórios, ou, em alternativa, no reembolso da quantia de € 8.346,35 (oito mil, trezentos e quarenta e seis euros e trinta e seis cêntimos), correspondente à diferença entre € 24.301,62 e € 15.955,27 ( $€ 15.995,27 = € 14.365,48 + € 1.589,79$ ), acrescido de juros indemnizatórios nos termos dos números 1 e 2 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT).

**I.7.** Considera a Requerente que, em conformidade com o disposto no artigo 3.º do RJAT, a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos, é admissível quando a procedência dos pedidos dependa, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Mais refere que subjacentes aos dois actos de liquidação postos em crise pelo pedido de pronúncia arbitral estão as mesmas circunstâncias de facto, pelo que também são idênticos os princípios e regras de direito aplicados, bem como a respectiva exegése, e que, por esse motivo, e em homenagem ao princípio da economia processual, se justifica plenamente a cumulação de pedidos efectuada.

**I.8.** Em relação à liquidação n.º..., refere que foi dirigida uma reclamação, identificada sob o n.º ..., ao Serviço de Finanças do ..., tendo o pedido sido indeferido em 26 de Março de 2013, pelo que, caso a pronúncia requerida resulte na declaração da ilegalidade dos actos tributários sob escrutínio, deve também esse indeferimento ser anulado.

**I.9.** Refere também a Requerente que, não obstante a sua discordância quanto à legalidade das liquidações, procedeu ao seu pagamento, em 26 e Fevereiro de 2013 e em 5 de Abril de 2013, respectivamente.

**I.10.** Notificada para o efeito, ao abrigo do artigo 17.º do RJAT, a AT apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo. Para a Requerida, e com os fundamentos que mais à frente se explicitarão, as liquidações controvertidas respeitam a lei e devem, por isso, ser integralmente mantidas. Consequentemente, requer a absolvição do pedido em resultado da sua total

improcedência.

**I.11. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:**

**I.11.1.** A Requerente é a legítima proprietária do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial do ... sob o número ... e inscrito na competente matriz predial urbana sob o artigo ....

**I.11.2.** O identificado prédio urbano não tem qualquer edificação ou construção erigida sobre o seu solo, mais não sendo do que um terreno coberto de mato e silvas, devendo, pois, ser considerado como sendo um prédio urbano da espécie de “terreno para construção”, nos termos previstos no artigo 6.º, n.º 3 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

**I.11.3.** Na avaliação patrimonial do terreno para construção, efectuada pela AT em 26 de Novembro de 2007, entendeu esta aplicar um coeficiente de afectação, o qual foi, neste caso, o da “habitação”, previsto no artigo 41.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

**I.11.4.** Considerando o valor patrimonial tributário e o coeficiente de afectação que foram atribuídos ao terreno para construção ora em questão, entendeu a AT que estavam verificados os pressupostos objectivos para a liquidação do Imposto do Selo, decorrente do aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”) da verba 28 realizado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

**I.11.5.** Todavia, um terreno para construção, para efeitos fiscais, não pode ser considerado prédio afecto a habitação, ao abrigo do disposto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo (CIS) e da verba 28 da TGIS.

**I.11.6.** O objectivo do aditamento da verba 28 da TGIS, largamente anunciado pelo actual Governo da República, foi o de tributar as habitações de maior valor patrimonial, numa lógica de equidade social na partilha dos encargos fiscais actualmente exigidos aos cidadãos.

**I.11.7.** O entendimento da AT enferma do vício de erro sobre os pressupostos de direito.

**I.11.8.** A interpretação subjacente às liquidações impugnadas segundo a qual os terrenos para construção são prédios com afectação habitacional padece de inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade e da igualdade consignados na Constituição da República Portuguesa (CRP).

**I.11.9.** A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, menciona que a base tributável a utilizar para as liquidações emitidas em 2012 será o valor patrimonial tributário apurado em 31 de Dezembro de 2011. Refere, no entanto, que o facto tributário para aquelas liquidações ocorreu em 31 de Outubro de 2012, sendo que a base tributável é calculada considerando o dia 31 de Dezembro de 2011, podendo, deste modo, esta base ser diferente da existente à data do alegado facto tributário.

**I.11.10.** Ora, no caso previsto na aludida lei, o facto tributário forma-se com valores aferidos no passado, revelando um carácter retroactivo, ilegítimo à luz da regra constitucional prevista no artigo 103.º da CRP.

**I.11.11.** De facto, esta base tributária poderá ser entendida, efectivamente, como um verdadeiro facto tributário, tendo o legislador tentado contornar a questão da proibição da retroactividade, com a declaração de que o facto tributário ocorre apenas em Outubro de 2012.

**I.11.12.** A manifestação de riqueza sobre que vai incidir a tributação (o facto revelador de capacidade tributária que se pretende alcançar) ocorreu em 31 de Dezembro de 2011, sendo nessa data que se dá o facto constitutivo ou o facto gerador da relação do imposto.

**I.11.13.** Significa isto que, sem prejuízo do nome que o legislador quis empregar, o facto tributário ocorreu em 31 de Dezembro de 2011, coincidindo com o momento em que a AT considera existir a manifestação da riqueza, aferida através do valor patrimonial dos imóveis.

**I.11.14.** A jurisprudência reconhece que a chave, para efeitos da determinação da retroactividade, reside na localização do momento do nascimento do imposto, que é o da formação do facto tributário, e não de qualquer momento posterior como seja o caso da liquidação.

**I.11.15.** Tendo em conta que o artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, estatui que “*em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba 28 da respectiva Tabela Geral: a) o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012*”, o facto tributário para as liquidações do Imposto do Selo que foram emitidas no ano de 2012 (*in casu*, a liquidação n.º ...), verificou-se em 31 de Outubro de 2012.

**I.11.16.** Temos assim que, para as liquidações do Imposto do Selo que foram recebidas em 2013 (*in casu*, a liquidação n.º ...), o facto tributário ocorreu, também, no ano fiscal de 2012.

**I.11.17.** Nesta conformidade, para o mesmo período de tempo – ano fiscal de 2012 – foram exigidas duas liquidações da mesma natureza – ambas respeitantes à verba 28 da TGIS, referentes ao mesmo imóvel -, sem prejuízo de ter existido uma redução da taxa a aplicar para as liquidações emitidas em 2012.

**I.11.18.** Estamos, assim, perante uma duplicação da colecta: a AT está a pretender cobrar duas vezes o mesmo imposto, ou seja, o Imposto do Selo por referência à verba 28, referente ao mesmo período do tempo e ao mesmo imóvel. De facto, a admitir-se a segunda liquidação (que tem, no caso em apreço, o n.º ...), esta teria sempre de ser referente a apenas dois meses, isto é, Novembro e Dezembro, porquanto foram apenas e somente esses dois meses que não foram contemplados pela liquidação n.º ..., pelo que a AT devia ter efectuado um cálculo proporcional, resultando numa taxa de 0,16%:

**I.11.19.** No entanto, a AT está a exigir, na segunda liquidação, o pagamento integral da taxa prevista na aludida verba 28, como se não tivesse existido a primeira, pelo que, neste sentido, os meses de Janeiro a Outubro de 2012 estão a ser duplamente tributados.

**I.11.20.** No caso *sub judice* verificam-se cumulativamente esses pressupostos, a saber (i) sujeitos passivos que constem da matriz urbana em 2012 – identidade do facto tributário, (ii) que liquidaram Imposto do Selo, por referência à verba 28 da TGIS, em relação ao mesmo imóvel – identidade da natureza do imposto pago e novamente exigido e (iii) por referência ao ano fiscal de 2012 – identidade do período temporal a que respeita o tributo.

**I.11.21.** A liquidação n.º ... está ferida de ilegalidade por duplicação da colecta.

**I.11.22.** As liquidações de imposto do selo em crise encontram-se inquinadas de vícios, nomeadamente, por os terrenos para construção estarem excluídos da tributação referente à verba 28 da TGIS.

**I.11.23.** A liquidação n.º ... é nula por aplicação do princípio constitucional da não retroactividade da lei fiscal.

**I.11.24.** Caso assim não se entenda, deverá a liquidação n.º ... ser considerada ilegal por violação da proibição da duplicação da colecta, ou, caso assim não se entenda, deverá, em alternativa, o valor do imposto do selo devido ser reduzido proporcionalmente aos meses de Novembro e Dezembro de 2012, significando uma colecta de € 1.589,73 (correspondendo a 1/3 de 0,16% de € 2.980.838,01).

**I.11.25.** Assim, com vista à reposição da legalidade, verdade e justiça tributárias, conforme o disposto no artigo 100.º da LGT, a Requerente deve ser reembolsada do montante total de € 24.301,62 e, adicionalmente, o pagamento dos competentes juros indemnizatórios nos termos dos números 1 e 2 do artigo 43.º da LGT.

**I.11.26.** Ou, caso se entenda pela redução proporcional do imposto previsto na liquidação n.º ..., deve a Requerente ser reembolsada da quantia de € 8.346,35 correspondente à diferença entre € 24.301,62 e € 15.955,27 ( $€ 15.995,27 = € 14.365,48 + € 1.589,79$ ), acrescida de juros indemnizatórios nos termos dos números 1 e 2 do artigo 43.º da LGT.

**I.12. Na sua Resposta a AT, invocou, em síntese, o seguinte:**

**I.12.1.** A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o artigo 1.º do CIS, e aditar à TGIS a verba 28. Com esta alteração legislativa, o imposto do selo passaria a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

**I.12.2.** Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, em sede de imposto do selo, há que recorrer ao CIMI na

procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a imposto do selo, de acordo com o previsto no artigo 67.º, n.º 2, do CIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

**I.12.3.** Nos termos da referida disposição legal, às matérias não reguladas no CIS respeitantes à verba 28 da TGIS aplica-se subsidiariamente o disposto no CIMI.

**I.12.4.** A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora o valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.

**I.12.5.** Conforme resulta da expressão “...valor das edificações autorizadas”, constante do artigo 45.º, n.º 2, do CIMI, o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no artigo 41.º do CIMI.

**I.12.6.** Assim, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada, valendo neste sentido esta 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 aplicável, de acordo com o disposto no artigo 9.º do CC, *ex vi* do artigo 11.º da 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 nos terrenos para construção;
- d. A própria verba 28 TGIS remete para a expressão “prédios com afectação habitacional”, apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do artigo. 6.º do CIMI.

**I.12.7.** Não deixa de ser curioso que esta questão venha agora a ser suscitada, porquanto a indicação da afectação habitacional do prédio ou decorre da iniciativa do contribuinte, nos termos do artigo 37.º do CIMI, ou decorrer da avaliação geral, com base nos elementos fornecidos pela Câmara Municipal respectiva.

**I.12.8.** A Requerente conformou-se com a aplicação do coeficiente de afectação, aceitando a avaliação efetuada pela AT e, nessa medida, que o prédio fosse qualificado como sendo de afectação habitacional, prescindindo do uso dos mecanismos de defesa.

**I.12.9.** Apesar de a Requerente apontar agora o dedo à liquidação de imposto de selo, o que está verdadeiramente em análise são as regras da avaliação feita em sede de IMI.

**I.12.10.** A Requerente requereu 2.<sup>a</sup> avaliação, em Junho de 2007, nos termos do artigo 76.º do CIMI, a qual veio reduzir o valor patrimonial tributário inicialmente proposto de € 4.420.930,00 para € 2.769.250,00 uma vez que “o índice previsto para o local não ultrapassava os 0,8”.

**I.12.11.** Ora, se tal descida de valor ainda não era considerada a correcta, deveria a Requerente, nos prazos previstos no CPPT, ter apresentado impugnação judicial como define o artigo 77.º do CIMI, o que não fez, pelo que se considera não ser este o meio próprio para contestar as regras de avaliação que determinaram as liquidações ora sindicadas.

**I.12.12.** Ao contrário do propugnado pela Requerente, a AT entende que o conceito de “prédios com afectação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.

**I.12.13.** O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-se ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1 alínea a), do CIMI.

**I.12.14.** A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa e daí a regra constante do artigo 45.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno. De um lado, considera-se que a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, e do outro a área de terreno livre. Apurado o montante da primeira parte, reduz-se o valor determinado a uma percentagem entre 15% e 45%, como prevê o n.º 2 da referida norma, em virtude de a construção ainda não estar efetivada. Quanto ao valor do terreno adjacente à área de implantação, este é apurado nos mesmos termos em que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano.

**I.12.15.** Nestes termos, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.

**I.12.16.** É entendimento da AT que o prédio inscrito sob o artigo n.º ... na matriz predial urbana da freguesia da ... e concelho do ..., tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que o acto de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido por consubstanciar correcta interpretação da verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

**I.12.17.** Relativamente à alegada violação do princípio constitucional da igualdade consignado no artigo 13.º da CRP, é sabido que “obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e

como diferente o que for necessariamente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”.

**I.12.18.** Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

**I.12.19.** Quanto à alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade, é de referir que a tributação em sede de imposto do selo obedece ao critério da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.

**I.12.20.** A medida implementada procura buscar um máximo de eficácia quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes.

**I.12.21.** Encontra-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade se resultasse manifestamente indefensável. O que não se verifica porquanto tal medida será de aplicar de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00.

**I.12.22.** As liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Requerida do pedido.

**I.12.23.** O que está em causa é apenas a interpretação da verba 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, em articulação com o artigo 6.º, n.º 1, e n.º 2 do mesmo diploma legal.

**I.12.24.** Quanto às duas liquidações a AT limitou-se a aplicar o artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

**I.12.25.** Na liquidação n.º ..., a AT estava a dar cumprimento ao disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei 55-A/2012, já que refere aquela disposição legal que “em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba 28 da respetiva Tabela Geral...”

**I.12.26.** Já no caso da liquidação com o n.º ... a AT estava a dar cumprimento ao disposto no n.º 2 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, porquanto este refere que “em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano”.

**I.12.27.** A AT estava obrigada a notificar o autor nos termos em que o fez, tendo cumprido na íntegra os trâmites legais, pelo que não se poderá considerar que tenha existido erro imputável aos serviços na emissão das liquidações em causa, condição indispensável para a condenação no pagamento de juros indemnizatórios.



## **II. SANEAMENTO**

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. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março. Não há quaisquer vícios que invalidem o processo. Impõe-se agora, pois, apreciar o mérito do pedido.

## **III. – MATÉRIA DE FACTO**

### **III.1. Factos provados**

**III.1.1.** A Requerente é legítima proprietária do prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial do ... sob o número ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho do ....

**III.1.2.** O identificado prédio urbano não tem qualquer edificação ou construção erigida sobre o seu solo e surge classificado no registo predial como “terreno para construção”.

**III.1.3.** Ao referido prédio foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 2.980.838,01, por avaliação realizada em 26 de Novembro de 2007.

**III.1.4.** A AT emitiu as liquidações de imposto do selo n.º ...e n.º ..., nos montantes de €14.365,48 e €9.936,14, respectivamente, perfazendo o valor global de €24.301,62 (vinte e quatro mil, trezentos e um euros e sessenta e três cêntimos), efectuadas ao abrigo do artigo 1.º do CIS e da verba 28, n.º 1, da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f), da mencionada Lei.

**III.1.5.** A Requerente pagou o imposto do selo liquidado nas referidas liquidações, em 26 de Fevereiro de 2013 e em 5 de Abril de 2013, respectivamente.

**III.1.6.** Relativamente à liquidação n.º ..., a Requerente apresentou no Serviço de Finanças do ... a reclamação graciosa n.º ..., tendo o pedido sido indeferido em 26 de Março de 2013.

### **III.2. Motivação da matéria de facto**

Os factos dados como provados resultam de matéria não contestada e demonstrada pelos documentos juntos aos autos, bem como dos elementos do processo administrativo junto pela Requerida.

### **III.3. Factos dados como não provados**

Não existem factos dados como não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

#### **IV. MATÉRIA DE DIREITO**

**IV.1.** Refira-se, antes de mais, que a possibilidade de cumulação dos pedidos nos presentes autos – que, de resto, a Requerida não contestou -, é legal à luz do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT. Com efeito, o referido preceito estatui que a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos, é admissível “quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”.

Ora, é precisamente isso que se passa no caso *sub judice*, uma vez que a apreciação da legalidade dos dois actos de liquidação em crise envolve o mesmo circunstancialismo fáctico e implica, tendo em conta que o fundamento da respectiva impugnação é idêntico, a interpretação das mesmas normas jurídicas.

**IV.2.** Nos termos do artigo 1.º do respectivo Código, “o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens. Por sua vez, a verba 28 da referida Tabela Geral estatui o seguinte:

“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 utilizado para efeito de IMI:

28.1. Por prédio com afectação habitacional – 1%;

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

**IV.3.** A verba 28 foi introduzida na TGIS pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro. Tal lei contém no seu artigo 6.º um conjunto de disposições transitórias, a saber:

1 — Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica -se no dia 31 de outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;
- f) As taxas aplicáveis são as seguintes:
- i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;
  - ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;
  - iii) Prédios urbanos 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 %.
- 2 — Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.
- 3 — A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei.

**IV.4.** O conceito “prédio com afetação habitacional”, usado pela Lei n.º 55-A/2012, conforme bem se assinala no Acórdão Arbitral proferido, em 2 de Outubro de 2013, pelo CAAD no processo n.º 53/2013 (cf. p. 12), não é utilizado em qualquer outra legislação tributária.

**IV.5.** O CIMI define o conceito de prédio (artigo 2.º) e define três categorias de prédios: rústicos, urbanos e mistos (cf., respectivamente, os artigos 3.º, 4.º e 5.º). Por sua vez, o artigo 6.º, n.º 1, do CIMI estatui que os prédios urbanos se dividem a) habitacionais; b) comerciais, industriais ou para serviços; c) terrenos para construção; e d) outros.

O n.º 2 do citado artigo estabelece que “habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins”. Finalmente, o n.º 3 estatui que se consideram terrenos para construção “os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer

daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos”.

**IV.6.** Tendo em conta os factos provados nos autos e o disposto no CIMI afigura-se inequívoco que o prédio urbano sobre que recaiu a tributação tem a natureza de “terreno para construção”. As liquidações ora impugnadas foram efectuadas com base na verba 28, n.º 1, da TGIS. Logo, *a questão fundamental em causa nos autos resume-se a saber se os terrenos para construção podem ser considerados como “prédio com afectação habitacional”, para efeitos da verba 28, n.º 1, da TGIS.*

**IV.7.** A Requerida sustenta, como já vimos, que o conceito de “prédios com afectação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma. O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional”, que é uma expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-se ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1 alínea a), do CIMI.

Será assim?

Entendemos que não.

**IV.8.** Em primeiro lugar, não é legítimo convocar as regras de determinação do valor patrimonial tributável dos terrenos para construção (designadamente a aplicação do coeficiente de afectação) para determinar a sua sujeição a imposto, visto que se trata de planos totalmente distintos, claramente separados pelas normas legais pertinentes.

**IV.9.** Como bem se assinala na Decisão Arbitral do CAAD proferida, em 18 de Setembro de 2013, no processo n.º 49/2013-T (cf. p. 19), “a circunstância de para um determinado terreno para construção estar autorizada a edificação de prédio destinado a habitação, ou a qualquer outro finalidade, ainda que deva ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno que, para efeitos tributários, continua a ser como tal considerado”.

**IV.10.** Por outro lado, recorrendo às normas gerais de interpretação das leis, em especial às previstas no Código Civil, o resultado que obtemos aponta inequivocamente no sentido de que os terrenos para construção devem considerar-se fora da previsão da verba 28, n.º 1, da TGIS.

**IV.11.** Assim, na discussão da Proposta de Lei n.º 96/XII (2.<sup>a</sup>), que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais proferiu as seguintes palavras:

“ (...) Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os contribuintes e incida sobre todos os

tipos de rendimento, abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria, recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional (...).

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre os rendimentos do capital sobre as mais-valias mobiliárias; e o reforço das regras de combate à fraude e à evasão fiscais.

Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar 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. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e 2013”<sup>1</sup>.

**IV.12.** É, pois, inequívoco que no espírito da Proposta da Lei que originou a Lei n.º 55-A/2012 não estava a tributação dos terrenos para construção, não existindo, por outro lado, qualquer evidência em sentido diferente proveniente dos Deputados que aprovaram a lei.

**IV.13.** Tendo em conta que “na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados” (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), pode argumentar-se que a expressão “com afectação habitacional” não pode ser interpretada com um sentido igual a “prédios habitacionais”, pois, se fosse esse o caso, o legislador certamente teria usado essa expressão, há muito sedimentada no nosso ordenamento jurídico, e não o fez.

**IV.14.** Sucede que não é isso que aqui importa. *O que importa saber é se os terrenos para construção estão abrangidos pela verba 28, n.º 1 da TGIS* e, para esse efeito, o referido argumento é reversível: se o legislador tivesse querido visar na verba 28, n.º 1, da TGIS os terrenos para construção certamente que o teria dito, já que se trata de uma espécie de prédios urbanos também há muito sedimentada na lei.

**IV.15.** Ao usar a expressão “com afectação habitacional”, o legislador terá querido deixar claro que o legislador quis que os prédios urbanos com afectação a comércio, indústria ou serviços não estão abrangidos pela verba 28, n.º 1, da TGIS<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Cf. *Diário da Assembleia da República*, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012, pp. 31-2,

<sup>2</sup> Neste sentido, ver também o Acórdão Arbitral do CAAD proferido, em 2 de Outubro de 2013, no processo n.º 53/2013 (cf. pp. 20-1).

**IV.16.** Mas o que essencialmente importa afirmar é que cumprindo o que impõe o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, ou seja, que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”, considera o Tribunal não haver dúvidas que a verba 28, n.º 1, da TGIS *não abrange os terrenos para construção*<sup>3</sup>.

**IV.17.** Consequentemente, são ilegais, por erro sobre os pressupostos de direito, as liquidações de imposto do selo objecto de impugnação.

**IV.18.** Desnecessário se torna, assim, conhecer dos demais vícios invocados, designadamente violação de princípios e normas constitucionais.

## V. SOBRE O PEDIDO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O processo de impugnação judicial admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, conforme resulta do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, que estatui 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”.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao estatuir que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Ora, a ilegalidade dos actos de liquidação agora anulados é imputável à Requerida, visto que os praticou sem suporte legal.

Procede, pois, o pedido de juros indemnizatórios, que deverão ser contados, à taxa apurada de harmonia com o disposto no artigo 43.º, n.º 4, da LGT, entre os dias em que foram efectuados os pagamentos indevidos até à data da emissão das correspondentes notas de crédito.

---

<sup>3</sup> Como última nota, reconhecendo-se que, por agora, estamos apenas perante uma mera proposta de lei, sublinhe-se que na Proposta de Lei de Orçamento do Estado para 2014 se propõe, no seu artigo 192.º, uma nova redacção para a verba 28.1 da TGIS, a saber: “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%”.

## **VI. DECISÃO**

Em face de tudo quanto se deixa exposto, decide-se:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido, anulando-se, conseqüentemente, por violação da lei, em virtude de erro sobre os pressupostos de direito, as liquidações de imposto do selo n.º ...e n.º ..., nos montantes de €14.365,48 e €9.936,14, respectivamente, perfazendo o valor global de €24.301,62 (vinte e quatro mil, trezentos e um euros e sessenta e três cêntimos);
- b) Condenar a Requerida a restituir à Requerente o imposto pago em resultado das liquidações agora anuladas;
- c) Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data do pagamento do imposto apurado nas liquidações agora anuladas até à data da emissão da(s) nota(s) de crédito relativa(s) à restituição das quantias indevidamente liquidadas e pagas.

## **VII. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 24.301,62, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

## **VIII. Taxa de arbitragem**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.530,00, nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerida, uma vez que a Requerente obteve deferimento integral do pedido, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 1 de Novembro de 2013

O Árbitro,  
Luís Máximo dos Santos

A redacção da presente Decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.