

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 71/2018-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Terreno para construção.

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO

1. Em 26 de fevereiro de 2018, a A..., S.A., NIPC..., adiante designada por Requerente, com sede em Portugal, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária, Dr.ª B..., e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª C... e Dr.ª D... .
3. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende, por um lado, que seja declarada a ilegalidade, e respetiva anulação, do ato tributário de liquidação de Imposto do Selo n.º 2015..., relativo ao ano de 2015, no montante de € 21.636,65 (vinte e um mil, seiscentos e trinta e seis euros e sessenta e cinco cêntimos) incidente sobre o prédio inscrito sob o artigo ..., freguesia de ... e ..., concelho de..., distrito do Porto, e por outro, a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa com o n.º ...2017... .
4. Verificada a regularidade formal do pedido, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, como árbitro, o signatário.

5. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 7 de maio de 2018, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação da constituição do tribunal arbitral que se encontra junta aos presentes autos.
6. Depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou, a 29 de maio de 2018, a sua resposta, tendo apresentado a sua defesa por exceção que o Tribunal entendeu conhecer apenas aquando da decisão final, e por impugnação.
7. Por despacho de 6 de julho de 2018, o Tribunal designou o dia 3 de setembro de 2018 para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como para a audição das testemunhas arroladas pela Requerente.
8. No dia 2 de agosto de 2018, em resposta ao despacho indicado em 7 supra, a Requerente apresentou um requerimento no qual requereu a dispensa da reunião e da inquirição das testemunhas arroladas, manifestando, no entanto, a sua vontade de produzir alegações escritas.
9. Face a este requerimento, o Tribunal determinou, através do despacho de 8 de agosto de 2018, por um lado, ser de dispensar a referida reunião e inquirição de testemunhas, por outro, conceder um prazo sucessivo de 10 dias para a Requerente e para a Requerida, por esta ordem, para apresentarem as respetivas alegações por escrito, iniciando-se o prazo da requerida com a notificação das alegações da Requerente, ou com o termo do prazo para esse efeito, por outro, ainda, e em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 7 de novembro de 2018 para efeito de prolação da decisão arbitral, e por último, advertiu a Requerente no sentido de esta proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.
10. No dia 10 de setembro de 2018 a Requerente apresentou as suas alegações escritas.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

A Requerente sustenta o pedido de anulação da liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2015, no montante de e 21.636,65 (vinte e um mil, seiscentos e trinta e seis euros e

sessenta e cinco cêntimos) a que foi sujeita, por ser proprietária do prédio urbano -terreno para construção – inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da União de freguesias de ... e ..., concelho de ..., distrito do Porto, por ilegal, por enfermar nos seguintes vícios:

a) Falta de fundamentação da decisão no sentido do indeferimento da reclamação graciosa que apresentou contra a liquidação sindicada, porquanto, segundo expressa a Requerente a «AT resumiu a fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa a alguns breves parágrafos, reproduzido o que resulta da lei e dizendo que o PIP aprovado (só em 2016, note-se!) prevê habitação, sem se pronunciar, contudo, sobre os argumentos aduzidos pela Autora. (...) a AT não se refere nem uma só vez ao argumento principal levantado pela Autora, concretamente, nada diz sobre se o terreno em causa tem alguma construção cuja edificação para habitação esteja autorizada ou prevista; esta é, aliás, a previsão da norma tributária que a AT aplica, mas à mesma não se refere. Limitou-se a AT, com o devido respeito, a ‘insistir na tecla’ de que “a liquidação foi efectuada de acordo com os elementos vigentes na matriz” e “emitida com a observância do referido enquadramento normativo que em sede de Imposto do Selo era aplicável”, sem, contudo, apreciar objectiva e factualmente os argumentos e os factos que lhe foram dados a conhecer(...).

b) Continuando a Requerente no sentido de que a fundamentação utilizada pela AT «(...) não satisfaz os requisitos do artigo 77.º da Lei Geral Tributária, tendo-se limitado a expor um raciocínio formalista, com a reprodução fiel de vários artigos do CIMI e do CIS.» Mais, «In casu, a fundamentação é insuficiente já que AT não aduz qualquer justificação bastante para ter decidido como decidiu e nem faz qualquer contraposição com os argumentos apresentados pela Autora.», pelo que, deve «(...) o despacho de indeferimento da reclamação graciosa que confirmou a liquidação do imposto padece do vício de falta de fundamentação, o que se invoca para os devidos e legais efeitos.

c) Invoca a Requerente o vício de erro sobre os pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, porquanto, entende que «é proprietária de um prédio urbano, concretamente de um terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo n.º..., sito na União das freguesias de ... e ..., concelho de ... (...) com um valor patrimonial tributário de € 2.163.664,75. Por referência ao no de 2015 (...) foi notificada da liquidação relativa ao Imposto do Selo, com uma coleta total de € 21.636,65ª ser paga em três prestações, pela

aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo, por o prédio em causa e acima melhor identificado alegadamente se tratar de “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação” e, deste modo, se subsumir ao disposto na verba 28.1 após a alteração que lhe foi conferida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.»

d) *Esclarece a Requerente que «o prédio, embora um terreno, não era, à data do facto tributário (31/12/2015) um terreno para construção cuja edificação autorizada fosse para habitação, nem um terreno para construção cuja edificação prevista fosse para habitação.» Com efeito, «deu a conhecer à AT que, no dia 03/02/2016, pela Câmara Municipal de ... fora aprovado o pedido de informação prévia (PIP n.º...), no âmbito do qual se encontra prevista não apenas a construção de área destinada a habitação, mas também destinada a comércio e serviços(...) e deu ainda a conhecer que a eficácia daquele pedido de informação prévia se encontrava dependente a permuta de áreas do domínio público com áreas do domínio privado, permuta que veio a ser outorgada por escritura pública realizada no dia 23/02/2017.»*

e) *Considera, assim, a Requerente que «o terreno sub judice, na data do facto tributário, 21/12/2015 não se subsumia à verba n.º 28.1(...)»*

f) *Referindo, ainda, a Requerente que «(...) no ano de 2012, o legislador aditou então a verba n.º 28.1 à TGIS, cuja redação se manteve (...) até 2014: (...)». Com efeito, considera a Requerente que «[n]a versão inicial dessa verba 28.1 o problema centrava-se na interpretação do que entender por afectação habitacional como uma característica formal e directamente relacionada com o coeficiente de afectação de um prédio urbano. Todavia, a Lei de Orçamento de Estado para 2014 (aprovado pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12) veio alterar a norma prevista na verba 28.1 (...). O legislador estabeleceu, assim, que os terrenos para construção relativamente aos quais esteja autorizada ou prevista edificação para habitação estão também sujeitos ao usualmente denominado imposto de luxo.»*

g) *Acrescenta a Requerente que «o terreno sub judice não se subsume a esta norma porquanto, durante o ano de 2015, não esteve autorizada ou prevista qualquer edificação para habitação, OU SEJA, o terreno não gozava de uma efetiva potencialidade de edificação para habitação. Nada estava previsto! Pese embora a Autora fosse titular de um alvará emitido pela Câmara Municipal de ... para aquele prédio – o alvará de*

loteamento n.º .../83, alterado pelo Aditamento n.º .../09, de 04/06/2009 constante do P.A. – certo é que, em 31/12/2015, a Autoria ainda não se encontrava legalmente autorizada a construir o que quer que fosse naquele terreno (o que só veio a acontecer em fevereiro de 2017).», apontando as razões de facto para esta situação.

h) Mais, aduzindo, nessa sequência que «(...) dos elementos documentais carreados para o processo resulta inequívoco que não havia qualquer edificação para habitação autorizada ou prevista. O que outrora estivera previsto, perdera o seu conteúdo -na prática, nunca chegou a ter – e a Autora estava, em 2015, como esteve durante muitos anos, sem saber o que um dia viria a ser autorizado. Pelo que forçosamente se tem de considerar que o referido terreno não podia ser encarado como um terreno para construção, já que não havia, nessa data, qualquer construção viável.» Assim sendo, «[a] prévia qualificação do terreno como sendo “para construção” tinha sido esvaziada, tornada completamente ineficaz, por razões de interesse público supervenientes que impediam a Autora de lhe dar qualquer utilização.»

i) Acrescenta, ainda a Requerente que «No mês de julho de 2015, a Câmara Municipal de ... dispensou a Autora da prestação de garantia bancária cuja justificação se prendia justamente com a ‘construção de infraestruturas’ no loteamento (...).» Ora, «(...)se a Autora estava impedida de realizar qualquer construção ou edificação precisamente pela indefinição existente quanto à remodelação do projeto, então, foi dispensada da prestação da garantia bancária. O que demonstra, clara e inequivocamente, que não se encontrava autorizada ou prevista qualquer construção. É que se estivesse autorizada ou prevista qualquer edificação para habitação, a Câmara Municipal de ... não dispensava a Autora da prestação da garantia. Assim se vê, com facilidade, que o terreno para construção, que supostamente se destinaria a edificar habitações não serve os seus fins anunciados...Por tudo o que foi exposto, **desconhecendo-se a possibilidade efectiva de construção e o destino concreto que seria concedido ao terreno**, não pode o mesmo ser considerado “terreno para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação”, nos termos e para os efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da TGIS, na redação aplicável ao ano de 2015.»

j) Concluindo no sentido de que «(...)a AT errou quanto aos pressupostos de facto que julgou estarem verificados e **errou quanto ao direito** ao fazer incidir sobre a realidade da

Autora normas tributárias não aplicáveis, violando os artigos 2.º/4, 3.º/3/u), 5.º/u), 23.º/7, 44.º/5 do CIS e verba 28.1 da TGIS.»

k) Por fim, argui a Requerente o vício de violação do princípio constitucional da igualdade tributária e da capacidade contributiva, por entender que: *«(...)que a verba 28.1, na redacção aplicável à situação sub iudice, apenas veio introduziu um factor de distorção no regime de tributação do património imobiliário que representa, não apenas uma distorção na coerência interna do conjunto do sistema fiscal ou mesmo do Imposto de Selo considerado isoladamente, mas uma distorção na própria coerência interna da norma tributária contida na referida verba. Isto porque, ao reunir na mesma verba a tributação de casas de luxo e de terrenos para construção, no pressuposto de que ambos se subsumem genericamente à categoria de bens imóveis de elevado valor patrimonial tributário, apenas confunde manifestações de riqueza com **fatores de produção dessa mesma riqueza.**»*

l) Continuando no sentido de que *« (...)o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017 de 24/05/2017 (...) julgou inconstitucional a norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00.»*

m) Mais aludindo que, *«(...) se por trás do tributo imposto ao proprietário de uma casa de habitação de valor patrimonial superior a um milhão de euros poderá estar um contribuinte com força económica suficiente para suportar a respetiva carga fiscal, por trás do tributo imposto ao proprietário de um terreno para construção estará normalmente um empreendedor, em regra sob a forma de uma sociedade comercial dedicada à promoção imobiliária, sobre cuja força económica nada sabemos. Na verdade, não podemos presumir que aquele contribuinte tem uma força económica proporcional ao valor do terreno, que é meramente instrumental em relação à sua atividade económica. Desconhecemos qual a margem de lucro que retirará do seu exercício, se é que está em condições jurídicas e económicas de a desenvolver, ou se não terá mesmo uma situação*

líquida negativa - é precisamente o caso de que nos ocupamos: o sujeito passivo é uma sociedade comercial imobiliária.».

n) Com efeito, considera a Requerente que *«(...) a alteração da redação feita pela Lei n.º 83-C/2013 à verba n.º 28.1 da TGIS alargou a previsão normativa a realidades distintas, tanto no plano físico como jurídico, que correspondem por isso a factos tributários igualmente distintos. É que enquanto que os edifícios habitacionais correspondem a uma edificabilidade real, definitivamente incorporada na esfera jurídica do seu titular, os terrenos para construção correspondem a uma edificabilidade meramente potencial, juridicamente consolidada na esfera jurídica do proprietário do terreno, mas ainda não materializada. E se os terrenos para construção valem essencialmente pelo conteúdo do seu aproveitamento urbanístico futuro, não é possível integrá-los na previsão normativa de um imposto que visa tributar **casas de luxo**, sem considerar, quer a tipologia edificatória, quer a estrutura jurídica dos edifícios que nele irão ser construídos que poderão não ser casas de luxo, como aqui sucede.»*

o) Na verdade, segundo defende a Requerente *«Um terreno para construção com um valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros, mas destinado à construção de um edifício de habitação coletiva que será constituído por frações autónomas de pequena ou média dimensão, todas elas de valor muito inferior a uma milhão de euros, não é comparável, nem exprime uma força económica equivalente ao de um terreno para construção destinado à construção de uma ou mais casas de luxo. E menos ainda se compara a uma casa de luxo já construída, qualquer que seja a sua tipologia. Porque a verba 28.1, além do mais, desconsidera a natureza jurídica dos contribuintes, não distinguindo sujeitos individuais de pessoas coletivas, nem o fim específico prosseguido por estas últimas, ela incidirá indiscriminadamente, por exemplo, sobre uma moradia de luxo num empreendimento turístico do ... e sobre um terreno para construção de um edifício de habitação coletiva em regime cooperativo nos subúrbios metropolitanos de Lisboa ou do Porto - que é precisamente o caso de que nos ocupamos: um terreno em ..., nos subúrbios do Porto.»*

p) *«(...) no caso sub iudice (...) à data do facto tributário, o terreno nem sequer tinha uma autorização ou previsão de edificação para habitação, de tal forma que a Autora foi tributada por uma capacidade contributiva inexistente.»*

q) Assim sendo, «a Autora invoca, assim, que a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo quando interpretada no sentido de que devem ser tributados os “terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação” deve ser julgada inconstitucional - e, nessa medida, deve ser desaplicada - por violação do princípio da igualdade tributária consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, quer porque não respeita a diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais incide, atingindo indiscriminadamente contribuintes com e sem a força contributiva necessária para suportar o imposto, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequadas para satisfazer o fim visado pela norma, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de maior valor em termos que satisfaçam “o princípio da equidade social na austeridade”.»

r) Terminando a sua exposição peticionando, quanto a este vício no sentido de que: «(...) deverá o tribunal concluir no sentido que os artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 7.º, 22.º, 23.º, 44.º, 46.º, 49.º e 67.º do Código do IS, na medida em que se referem à verba n.º 28.1 da tabela geral se encontram feridos de **inconstitucionalidade**, não podendo, por esse motivo, ser aplicados ao caso vertente, devendo o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado procedente e, em consequência, a liquidação ser anulada.»

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

Por seu lado, a AT vem, na sua resposta, defender-se, por excepção e por impugnação:

a) Por EXCEPÇÃO, invoca, a Requerida, por um lado, a INCOMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA A APRECIACÃO DO PEDIDO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DA VERBA 28.1 DA TGIS, por entender que « no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT «fixam-se, com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral», conforme Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro; E o rigor dessa fixação exprime-se através da enunciação taxativa da competência desta jurisdição, a saber:

• Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e pagamentos por conta, e

• *Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.»*

b) Neste contexto, defende a Requerida que «[é] manifesto que a competência do foro jurisdicional arbitral não compreende a apreciação da conformidade constitucional de actos legislativos ou das suas normas, ex vi artigo 2.º, n.º 1 do RJAT; Pelo que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de declaração da inconstitucionalidade material, «da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, por violação do princípio da capacidade contributiva, enquanto vertente do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º e 104.º n.º 3 da CRP.» (cfr. artigos 106.º a 122.º do pedido arbitral).»

c) Peticionando a final, quanto a esta matéria que «[a] incompetência absoluta em razão da matéria configura uma excepção dilatória que obsta ao prosseguimento do processo, conducente à absolvição da instância quanto ao pedido respetivo, de acordo com o previsto nos artigos 576.º, n.º 2, 577.º, alínea a) e 278.º, n.º 1, alínea a) do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, alínea e) do RJAT.»

d) Por IMPUGNAÇÃO e no que toca ao alegado vício de falta de fundamentação, defende a Requerida que: «[n]ão se entende a falta de fundamentação invocada pela Requerente, uma vez que na Reclamação Graciosa n.º ...2017... a AT aborda a questão, muito embora os argumentos aduzidos pela Requerente continuem a não colher.» Ora, «(...) a fundamentação dos atos tributários visa permitir um conhecimento das razões que determinaram o órgão a atuar como atuou, de molde a permitir ao contribuinte optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do ato ou a sua impugnação.» Deste modo, entende a Requerida que «o ato se encontra devidamente fundamentado, uma vez que a Requerente conseguiu apreender os argumentos de facto e de direito e, por não concordar, deduziu o presente pedido de pronúncia arbitral.»

e) Concluindo no sentido de «que a reclamação graciosa encontra-se devidamente fundamentado, quer de facto, quer de direito, não violando qualquer princípio legal ou constitucional.»

f) No que toca ao alegado vício de Erro sobre os pressupostos das liquidações, entende a Requerida que: «[o] que está aqui em causa é a liquidação que resulta da

aplicação directa da norma legal, e que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.» Deste modo, «[c]onsultando a caderneta predial que está na base da presente liquidação, verifica-se que os terrenos para construção estão afectos à habitação. Ora, 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.»

g) Com efeito, considera a Requerida que «[o] acto de, na norma de incidência – verba 28.1 da TGIS – se ter positivado o prédio com afectação habitacional em detrimento do prédio habitacional, faz apelo ao coeficiente de afectação, cf. artigo 41 do CIMI, que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos.», pelo que, nesta sequência, «[a] Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro que alterou o artigo 1º do Código do Imposto do Selo, aditou à Tabela Geral deste imposto, a verba 28. Passando o imposto do selo a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário que conste da respectiva matriz nos termos do CIMI seja igual ou superior a €1.000.000,00. Incidindo assim o imposto do selo sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na tabela geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.» Assim sendo, «[n]ão 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 67º, n.º 2 do CIS na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10.»

h) Acrescenta, ainda, a Requerida que «(...) 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. O legislador optou por determinar 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 45º, n.º 2 do CIMI e aplicando-lhe por conseguinte o coeficiente de afectação que vem previsto no artigo 41º do CIMI.»

i) Mais referindo, quanto a esta matéria, que «(...) na avaliação dos terrenos para construção 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. Donde, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação.»

j) Continua a Requerida mencionando, no que toca ao caso em concreto que «[n]a caderneta predial do imóvel, o tipo de prédio é “terreno para construção”. Não podemos duvidar de que estamos 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 na caderneta predial urbana, como aliás supra descrito.» Ora, «[f]iscalmente os imóveis são terrenos para construção, nessa qualidade foram adquiridos e assim estão predialmente classificados e, por isso, são sem dúvida, lotes de terreno para construção, mais exactamente prédios urbanos com vocação habitacional. **Da certidão emitida pela Câmara Municipal de ..., junta pela Requerente ao pedido arbitral, como documento 7, consta que:“(...) Este lote tem sido objecto de sucessivos ajustes, por forma a ser compatibilizada a construção proposta com a intervenção projectada pelo E..., SA, para a construção da passagem superior do metro, impedindo a concretização das atuais previsões para o mesmo. De acordo com o aditamento n.º ... de 2009 ao alvará de loteamento, para o lote 1 está prevista a construção de um edifício de habitação com 106 fogos. (...)“ OU SEJA, é patente a afetação habitacional do prédio a que se reporta a liquidação agora impugnada.»**

k) Face a isto, defende a Requerida que «[n]ão pode a Requerente desconhecer que a caderneta predial é claríssima ao definir para o terreno para construção em causa, a respectiva área de implantação do edifício e de construção, assim perfeitamente definida e identificada(...)É pois patente a afetação habitacional do imóvel.»

l) Acrescentando quanto a este aspeto que «(...) o legislador não refere ‘prédio destinado a habitação’, tendo optado pela noção ‘afetação habitacional’, expressão diferente e mais ampla, cujo sentido se vai encontrar na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6º, n.º 1, alínea a) do CIMI. 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.»

m) Mais aludindo que «[n]ão 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 a) do artigo 77º do RJUE.(...) Aliás, **para o imóvel aqui identificado, foi atribuído o alvará de loteamento n.º .../83, emitido pela Câmara Municipal de ..., alvará este que teve o aditamento n.º .../09, que a Requerente não desconhece. Muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção. Como é o caso em apreciação. Do aditamento n.º 928/09 ao alvará de loteamento n.º 306/83, (...).**

n) Defende, ainda, a Requerida que «(...) outra não foi a intenção do legislador, 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. »

o) No tocante à interpretação da norma em causa, entende a Requerida que: «*Prima facie*, numa interpretação muito cingida à letra da lei, poderia retirar-se do texto o sentido que a Requerente pretende dar-lhe, mas como a nossa jurisprudência tem declarado, 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 9º do CC. (...) A prová-lo está o Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vide artigo 194º, sob a epígrafe - Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo, segundo o qual a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passa a ter a seguinte redacção: «28.1 — Por prédio

*habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI — 1 %». Ou seja, o legislador limitou-se a definir, **sem margem para dúvidas**, o elemento lógico subjacente à exposição de motivos que serviu de base à Proposta de Lei n.º 96/XII e que, pelos vistos, tem sido de difícil apreensão.»*

p) Quanto à inconstitucionalidade alegada pela Requerente, defende a Requerida que «[a] verba 28 da TGIS é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito. Acresce que fundadas razões também com assento constitucional, justificaram a criação da norma contestada, designadamente o respeito pelos princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva. A tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado. Na verdade, a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia, quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes.», pelo que, «[a]ssim, encontra-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente Indefensável.»

q) Concluindo no sentido de que «(...) temos, necessariamente [que] concluir que os actos tributários em causa não violaram qualquer princípio legal, devendo, assim ser mantidos.»

IV. Saneamento

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. Matéria de Facto

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da União de freguesias de ... e ..., concelho de ...– cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral-;

B. O prédio em causa encontra-se descrito matricialmente como “terreno para construção” – cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral - ;

C. O prédio, em 2015, tinha o valor patrimonial tributário de € 2.163.664,75 (dois milhões, cento e sessenta e três mil, seiscentos e sessenta e quatro euros e setenta e cinco centimos) – cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral - ;

D. No dia 03.02.2016, a Requerente deu a conhecer à Autoridade Tributária e Aduaneira que, nesse mesmo dia, a Câmara Municipal de ... havia aprovado o pedido de informação prévia (PIP n.º...). – cfr. Doc. n.º 10 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral - ;

E. Por referência ao ano de 2015, a Requerente foi notificada da liquidação relativa ao Imposto do Selo, com uma coleta total de € 21.636,65, a ser paga em três prestações (liquidação n.º 2015..., liquidação n.º 2016... e liquidação n.º 2016..., respetivamente) ao abrigo do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo, incidente sobre o prédio identificado em A. *supra*. – cfr. Docs. n.ºs 1, 2 e 3 juntos com o pedido de constituição arbitral -;

F. Em 24.08.2016, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2015, aqui sindicado, à qual foi atribuído o n.º ...2017... .

G. A Requerente foi notificada do projeto de decisão no sentido do indeferimento da reclamação graciosa identificada em E *supra*, tendo apresentado o respetivo direito de audição no dia 03.11.2017. – cfr. Docs. n.ºs 8 e 9 juntos com o pedido de constituição arbitral -;

H. No dia 30.11.2017, a Requerente foi notificada, através do ofício n.º 2014..., da decisão do indeferimento definitivo da reclamação graciosa apresentada e identificada em E *supra*. – cfr. Doc. n.º 4 junto ao pedido de constituição do tribunal arbitral - ;

I. A Requerente procedeu ao pagamento das liquidações de imposto do selo acima identificadas. – cfr. Docs. n.ºs 1, 2 e 3 juntos com o pedido de constituição do tribunal arbitral-;

J. Consta dos autos e fazendo parte integrante do processo administrativo anexo, uma certidão emitida em 03.02.2016 pela Câmara Municipal de ..., com o seguinte teor:

“F..., Chefe da Divisão de Gestão Urbanística, do Departamento de Urbanismo e Planeamento, ao abrigo das competências que lhe foram subdelegas pela Diretor de Departamento e que constam do despacho n.º 42/2015, certifica, narrativamente e conforme despacho exarado no pedido de A..., S.A., com sede..., ...-... ..., registado nesta Câmara sob o número ... que, relativamente ao lote n.º 1 do alvará de loteamento n.º .../83, descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... da ..., desanexado do n.º ...e inscrito na matriz sob o artigo n.º ... da respectiva freguesia, foi prestada a seguinte informação:

“Este lote tem sido objeto de sucessivos ajustes, por foram a ser compatibilizada a construção proposta com a intervenção projetada pela E..., S.A, para a construção superior do metro, impedindo a concretização das atuais previsões para o mesmo. De acordo com o aditamento n.º ... de 2009 ao alvará de loteamento, para o lote 1 está prevista a construção de um edifício da habitação com 106 fogos.

No entanto esta solução, não foi ainda concretiza, por não se ajustar à última proposta prevista para a linha do metro, quanto ao alinhamento da construção e cotas de implantação.

Face a esta situação o requerente apresentou um pedido de informação prévia – Pº ... - de forma a ser informado da viabilidade da alterar o loteamento. A alteração pretendida visa a compatibilização com o estudo da E..., SA e a previsão de uma área comercial no edifício, que deixa de ser exclusivamente destinado a habitação.

Esta proposta ainda não obteve decisão por parte da CNN, apesar de após várias reuniões e contactos com a E..., SA, se ter definido conclusivamente o local e cotas de implantação da construção.

Após obtenção da informação favorável terá que ser solicitada a alteração à licença de loteamento, que defina os novos parâmetros urbanísticos para o lote”.

K. Em 26.08.2018, a Requerente apresentou, junto do CAAD, pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

VI. Factos dados como não provados

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

VII. Motivação da matéria de facto dada como provada

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pelas partes, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 110.º do CPPT.

De referir que, relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que pronunciar-se sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe apenas, o dever de seleccionar os factos que importem para a decisão, de discriminar a matéria provada da não provada [(cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT e nº 3 do artigo 607º do Código de Processo Civil, aplicáveis *ex vi* artigo 29º, nº 1, alíneas a) e d) do RJAT)].

Assim sendo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são seleccionados em função de sua relevância jurídica a qual é estabelecida em função das várias soluções da (s) questão (ões) de direito a descortinar. (cfr. artigo 596º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT).

VIII. Questão prévia

1. A Requerida, na sua resposta, defende-se invocando a exceção de *«incompetência material do Tribunal Arbitral para a apreciação do pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba nº 28 da TGIS»*, em virtude de a Requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral (artigos 106 a 121) ter invocado a “violação do princípio constitucional da igualdade tributária e da capacidade contributiva”, e ter concluído no artigo 120 do seu pedido que *«(...) a verba 28.1 Tabela Geral do Imposto do Selo quando interpretada no sentido que devem ser tributados os “terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação “ deve ser julgada inconstitucional - e, nessa medida, deve ser desaplicada – por violação do princípio da igualdade tributária (...)»*

2. Por seu turno, a Requerida alega que a competência material do Tribunal Arbitral, como se encontra definida no n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não compreende a declaração da inconstitucionalidade da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aqui em apreciação.

3. Na verdade, e utilizando as alegações escritas, e no que toca à matéria da exceção, a Requerente veio esclarecer que *«não pretende que este Tribunal declare qualquer inconstitucionalidade por si só substituindo-se ao Tribunal Constitucional para o efeito»; “o que se pretende é que seja cumprido o artigo 204º da CRP, nomeadamente, que o Tribunal se recuse a aplicar normas que sejam inconstitucionais»*.

Ora,

4. Na verdade, uma apreciação mais detalhada sobre a competência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba nº 28 da TGIS encontrar-se-á prejudicada face à ordem de conhecimento dos vícios a que este Tribunal Arbitral entende proceder face à estatuição do artigo 124º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) *ex vi* artigo 29º nº 1, alínea a) do RJAT.

5. No entanto, sempre se dirá que o presente Tribunal não acompanha a posição adotada pela Requerida, improcedendo, a exceção da incompetência material do Tribunal Arbitral nos moldes em que a mesma é suscitada pela AT.

6. Com efeito, e atendendo à paridade com o caso vertente, remetemos para o decidido no âmbito dos processos n.º 385/2015- T proferido em 30.11.2015, e n.º 451/2017-T proferido em 14.02.2018, no âmbito do CAAD aos quais aderimos na íntegra:

«No entender deste tribunal, terá havido alguma incompreensão da Requerida quanto ao pedido deduzido pela Requerente. Com efeito, o que a Requerente pretende é a declaração de ilegalidade do acto de liquidação contestado, com base na inconstitucionalidade da norma que o sustente. E esta conclusão sobre o objecto dos presentes autos resulta evidente do pedido efectuado a final pela Requerente: “Termos em que deve ser anulado o acto de liquidação de imposto do selo relativo ao ano de 2014 sobre o imóvel identificado no artigo 2º desta petição, com todas as consequências legais.

Contrariamente ao que a Requerida parece ter interpretado do pedido e das alegações da Requerente, não se pretende que este tribunal se substitua ao Tribunal Constitucional e declare inconstitucional a verba 28.1 da TGIS; pretendendo, sim, que este tribunal, no âmbito dos poderes que lhe são reconhecidos legalmente, julgue a norma 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 (artº 204º da CRP), avaliar da conformidade constitucional das normas que juridicamente o sustentam.»

7. Pelo que improcede, por isso, a exceção advogada pela Requerida.

IX. Fundamentos de direito

- DAS QUESTÕES CONTROVERTIDAS -

8. No presente caso, são três as questões de direito controvertidas:

1) saber se para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, o prédio identificado nos autos, enquanto terreno para construção está abrangido e sujeito à sua incidência;

2) saber se o disposto na verba n.º 28 da TGIS é inconstitucional por violação do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da CRP, bem como do princípio da igualdade contributiva em sede de tributação do património, previsto no artigo 104.º, n.º 3, da CRP, na interpretação que dele faz a AT;

3) saber se a Requerente, caso proceda alguma ou ambas as questões anteriores, tem direito a juros indemnizatórios.

Vejamos,

9. A Lei n.º 55-A/2012, de 19 de Outubro (que adiante designaremos por Lei n.º 55-A/2012 ou apenas Lei), procedeu à alteração, entre outros, de diversos artigos do Código do Imposto do Selo, mais propriamente 12 dos seus artigos.

10. Não vamos pronunciar-nos sobre todos, mas apenas sobre aqueles que possam relevar para a apreciação da matéria aqui em causa.

11. Ora, a alteração fundamental, que condiciona todas as outras, consta do artigo 4.º da Lei n.º 55–A/2012, que aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), uma nova verba, a n.º. 28, com a seguinte redação:

«28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

*28.1 Por prédio com afetação habitacional -----
----- 1%*

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

12. Com efeito, a ratio subjacente a esta inovação legal, consta da Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a, segundo a qual:

“A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente activismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das maisvalias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Finalmente, este diploma introduz uma medida de reforço de combate a fraude e a evasão fiscais, através do reforço do regime aplicável às manifestações de fortuna dos sujeitos passivos (IRS) e às transferências de e para paraísos fiscais. Em primeiro lugar, reforça-se a operacionalização da liquidação do IRS com base em manifestações de fortuna, reduzindo-se o diferencial de 50% para 30% entre as manifestações de fortuna e os rendimentos declarados em sede de IRS. Por outro lado, as transferências de e para paraísos fiscais efectuadas entre contas do sujeito passivo, não declaradas nos termos da lei, passam a ser

consideradas uma manifestação de fortuna e, nessa medida, sujeitas a tributação em sede de IRS por métodos indirectos”.

13. Com efeito, esta redação da verba 28.1 da TGIS, viu a sua constitucionalidade ser afirmada pelo Tribunal Constitucional, designadamente no Acórdão n.º 590/2015, de 11 de Novembro de 2015, proferido no processo n.º 542/14, do qual consta que:

“(…) não se encontra na norma de incidência em apreço medida fiscal arbitrária, porque desprovida de fundamento racional. Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é susceptível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido “princípio da equidade social na austeridade”» e que «o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto é atingido apenas pelos prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa”.

14. No entanto, cumpre referir que foi a interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS objeto de vários litígios que opuseram a AT e os contribuintes, proprietários de terrenos para construção – que aqui nos interessa -, litígios esses que tiveram a atenção do Supremo Tribunal Administrativo, o qual determinou de forma unânime que:

“Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6º do Código do IMI (subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba nº 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 do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.” (Vide a título de exemplo o Acórdão do STA proferido no processo n.º 048/14, de 09.04.2014).

15. Interpretação e conclusão esta, que foi igualmente adoptada pelo tribunal arbitral a funcionar no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), ou seja, “sobre os “terrenos para construção” não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba n.º 28.1. da TGIS na redação prevista pela Lei n.º 55-A/2012.” (Vide, a título de exemplo e entre muitos outros, a decisão do CAAD proferida no processo n.º 757/2014-T de 17.04.2015.)

16. Ora, face a este desfecho consecutivo e unânime da jurisprudência nacional – a declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo incidente sobre terrenos para construção, ao abrigo da verba 28 da TGIS – o legislador, procurando aproximar a incidência desta verba à interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira, entendeu alterar a sua redação, ampliando, deste modo, a incidência do imposto à titularidade de direitos de propriedade, usufruto ou direito de superfície sobre terrenos para construção *«cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação»*.

17. Deste modo, passou, assim, a prever a verba 28.1 da TGIS, com as alterações introduzidas Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE 2014) – redação que nos interessa - o 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 IMI-1%».

18. Ora, desde já se tende a mencionar que a alteração introduzida pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro (LOE 2014) permite concluir que o facto gerador do imposto do selo, respeitante à verba 28.1 da tabela é constituído por três pressupostos:

- a. a titularidade de um direito real sobre o prédio em questão,
- b. valor patrimonial tributário igual ou superior a um milhão de euros,
- c. que a *“edificação autorizada ou prevista seja para habitação”*.

19. Apenas a título de curiosidade, sempre se aduzirá que o n.º 2 do artigo 210.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (Lei de Orçamento para 2017) veio revogar a verba 28 da TGIS.

Vejamos o caso em concreto,

20. As partes na exposição que fazem nos seus articulados, não dissentem quanto à qualificação do prédio em causa como um “*terreno para construção*”.

21. Dissentem, sim, quanto à legitimidade e legalidade da liquidação do imposto do selo sobre o terreno para construção em causa, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS enquanto «*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.*»

22. Relevando, nesta aceção, esclarecer o alcance do facto matricial de o prédio se encontrar qualificado como “*terreno para habitação*”.

23. Neste sentido, entende o presente tribunal, pelo seu manifesto interesse, quanto a esta matéria, trazer à colação, um excerto da decisão arbitral proferida no processo n.º 150/2017-T, de 27.10.2017, nos termos da qual é esclarecido que:

«Não é a simples inscrição matricial como “terreno 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 determinado prédio tem uma edificação para habitação prevista.

Veja-se a este propósito JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Coimbra, Almedina, 3ª ed., 2015, págs. 110 a 112); “O direito a construir não está insito 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 estabelecer que estamos perante um terreno para construção”.

Assim, parece claro 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 um 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 dessa efectiva potencialidade de edificação não se mostra aplicável a verba 28.1 da TGIS. Contudo, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS não basta essa efectiva potencialidade de edificação. É necessário provar que a edificação, autorizada ou prevista, é para habitação. O mesmo é dizer que não pode ser para fim diverso do de habitação, já que, segundo nos parece, a edificação para comércio ou indústria não dará lugar à aplicação da norma a que vimos fazendo referência”.

24. Assim, e no caso em apreço, teremos que referir que o facto de estarmos perante um terreno para construção, com a afecção habitacional, por si só, não implica a sua imediata sujeição à verba 28.1 da TGIS.

25. Com efeito, e munindo-nos da informação prestada pela Câmara Municipal de ...— conforme Doc. n.º 7 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral – julgamos equitativo ser de concluir que, não obstante, o alvará de loteamento n.º .../83, alterado pelo Aditamento n.º.../09, de 04/06/2009, em 2015, não se encontrava autorizada ou prevista qualquer edificação para habitação, com referência a 31/12/2015.

26. Na verdade, conforme resulta da certidão emitida pela Câmara Municipal de..., em 03 de Fevereiro de 2016, - Doc. n.º 7 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral - o lote em causa *“tem sido objecto de sucessivos ajustes, por forma a compatibilizar a construção proposta com a intervenção projetada pela E..., SA”*, refere a mesma que a *“alteração pretendida visa a compatibilização com o estudo da E..., SA e a previsão de uma área comercial no edifício, que deixa de ser exclusivamente destinada a habitação”*.

27. Nesta sequência, somos do entendimento que a afetação do prédio a fim diferente de habitação, afasta, sem margem para dúvida, a sujeição à verba 28.1 da TGIS, pelo que, e obviando a desconsiderações desnecessárias, entende o presente tribunal ser de acompanhar, no contexto factual dos presentes autos, a posição da Requerente quando alega que *« (...) não havendo, até 31/12/2015, qualquer posição definitiva sobre o projecto e sobre o destino das áreas de construção que poderiam vir a ser edificadas pela Autora, a mesma estava impedida de dar início a qualquer construção ou de submeter qualquer projeto de obras. Assim, não sabendo se poderia construir, nem o que poderia construir, à Autora estava vedada a normal disposição do prédio, estando ainda vedada qualquer edificação. Daí que outras não possa ser a conclusão senão a de que relativamente ao terreno não estava autorizada nem prevista qualquer edificação para habitação.»*

28. Deste modo, o entendimento da AT no sentido de que o terreno para construção identificado nos autos - sobre o qual não foi autorizada ou prevista qualquer edificação para habitação, e que o licenciamento existente tem sofrido alterações nas quais se *«visa a compatibilização com o estudo da E..., SA e a previsão de uma área comercial no edifício, que deixa de ser exclusivamente destinada a habitação»*, - legitima a incidência do imposto do selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, é, manifestamente, ilegal.

29. No que se refere ao alegado vício de falta de fundamentação e o vício de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva, o conhecimento de tais questões encontra-se prejudicado pela declaração de

ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo vertentes, por vício substantivo que impede a respetiva reedição ou renovação.

30. Como refere o Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 2005, de Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha, em anotação ao artigo 95.º desse diploma, pág. 483 (aplicável por remissão do artigo 2.º alínea c) do CPPT e do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT) “*Se o tribunal julgou procedente o pedido principal, fica precludido o poder jurisdicional quanto a um pedido subsidiário ou formulado em alternativa; e, nos mesmos termos, se a pronúncia adoptada quanto a uma questão consome ou deixa prejudicados outros aspectos da causa que com ela se correlacionem.*”

31. Nestes termos, face à interpretação material preconizada fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais vícios imputados ao ato de liquidação impugnado.

X - JUROS INDEMNIZATÓRIOS

32. A Requerente peticiona, ainda, que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

33. Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

34. Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

35. Ora, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

36. No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT passando, necessariamente por aí o restabelecimento da *“situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

37. Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do ato é imputável à Autoridade Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

38. Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

39. Assim sendo, estando-se perante um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante.

DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide-se:

a) julgar procedente o pedido formulado pela Requerente, em consequência anular a liquidação de Imposto do Selo sindicada, com a consequente declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa, com a respetiva restituição do imposto pago;

b) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios desde o pagamento do imposto até à data da emissão de nota de crédito, nos termos do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 21.636,65 (vinte e um mil, seiscentos e trinta e seis euros e sessenta e cinco cêntimos), nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 1.224,00.

Notifique-se.

Lisboa, 7 de novembro de 2018

O Árbitro

(Jorge Carita)