

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 385/2015-T

Tema: Verba 28.1 da TGIS – Terrenos para construção – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

\* Substitui a Decisão Arbitral de 30 de novembro de 2015

## Decisão Arbitral

### I. REABERTURA DE PROCESSO

Por decisão datada de 30-11-2015, este Tribunal deu provimento ao pedido de anulação da liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (“TGIS”) do ano de 2014, nos seguintes termos:

*“De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral considerar integralmente procedente o pedido da Requerente, pelo que, ao abrigo do art. 204.º do CRP, se recusa a aplicação da norma da verba 28.1 da TGIS por violação do princípio da igualdade (assente na capacidade contributiva) previsto no art. 13.º da CRP. Em consequência, declara-se ilegal por ausência de norma legitimadora, a liquidação de Imposto do Selo ora contestada, no valor de € 21.151,10, que deverá ser anulada, com consequente reembolso à Requerente dos montantes indevidamente pagos.”*

O Ministério Público interpôs o competente recurso da decisão para o Tribunal Constitucional, nos termos do art. 280.º, n.º 1, alínea a), da Constituição da República Portuguesa e arts. 70.º, n.º 1, alínea a), 72.º, n.º 1, alínea a) e n.º 3 da Lei n.º 25/82, de 15 de Novembro, e 25.º, n.º 1, do RJAT, que foi admitido por este tribunal despacho de 22-12-2015.

No Acórdão n.º 443/2018, de 02-10-2018, proferido pela 1.ª Secção do Tribunal Constitucional, transitado em julgado a 18-10-2018, foi proferida a seguinte decisão:

**“III. Decisão**

*Pelo exposto, decide-se pelo provimento do recurso, julgando-se não inconstitucional a norma constante de 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 parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade do terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00”.*

Na sequência desta decisão, é reaberto o presente processo arbitral para que, em conformidade com o determinado pelo Tribunal Constitucional, seja proferida nova decisão sobre o litígio, nos seguintes termos:

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

### **A. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à actividade de *“promoção e gestão imobiliária e compra para revenda ou arrendamento de bens imóveis”*.
2. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua..., freguesia de..., concelho do Porto, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo... .
3. O prédio vem descrito na matriz como *“terreno para construção”*.
4. O prédio tem o valor patrimonial tributário de € 2.115.110,00.
5. Da matriz resulta que foi atribuído ao prédio o coeficiente de localização previsto para habitação.
6. A 20-03-2015 a Autoridade Tributária procedeu à liquidação do Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS com referência ao prédio descrito no ponto 2., no valor total de € 21.151,10.
7. Para pagamento do imposto referido foram emitidas as notas de cobrança com os n.ºs 2015..., 2015... e 2015..., com vencimento em Abril, Julho e Novembro de 2015, respectivamente.

8. As notas de cobrança identificadas no ponto anterior foram pagas em 30-04-2005, 29-07-2015 e 02-11-2015, respectivamente.

### **B. Factos não provados**

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

### **C. Fundamentação da matéria de facto**

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada.

## **III. MATÉRIA DE DIREITO – NOVA APRECIÇÃO**

Dado que o Tribunal Constitucional julgou não inconstitucional a verba 28.1 da TGIS, a sua aplicação ao caso em apreço não poderá ser recusada com esse fundamento.

Sem prejuízo, face ao pedido deduzido pela Requerente no sentido de declaração de ilegalidade das liquidações contestadas, cumpre analisar da validade destas, decidindo sobre a aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS à situação descrita nos autos.

Assim sendo, haverá que avaliar se, no caso em apreço, se verificam os pressupostos de incidência objectiva elencados na verba 28.1 da TGIS, a saber:

- (i) tratar-se de um terreno para construção;
- (ii) com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00; e
- (iii) cuja edificação, prevista ou autorizada, seja para habitação.

Tendo em conta o elenco de factos provados, não há qualquer dúvida que os pontos (i) e (ii) se verificam, dado que ambos os prédios objecto de tributação são terrenos para construção com valores patrimoniais tributários superiores ao mínimo legal referido.

Quanto ao ponto (iii), ou seja, quanto ao tipo de edificação, prevista ou autorizada, para os referidos terrenos, dos autos resulta apenas o que foi considerado provado: aos prédios foi atribuído o coeficiente de localização previsto para habitação.

Ora, como decidido no processo arbitral n.º 150/2017-T, “*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, 3.ª 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 estabelece que estamos perante um terreno para construção”.*”

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

*Ora, sem a demonstração 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.”*

Sucedem que, nos presente autos, a Requerente, embora sem fazer prova, contestou tal afectação, alegando expressamente o seguinte:

- art. 27.º da p.i.: “*Não obstante possuir aptidão para nele se construírem habitações – como outro tipo de edifícios -, não é, ele próprio, um prédio susceptível de ser habitado”;*

- art. 30.º da p.i.: *“Bastando atentar na área bruta dependente indicada na matriz – 1.768,50 m<sup>2</sup> – para concluir que uma parte importante do prédio terá outros fins”*;

- art. 31.º da p.i.: *“Como, aliás, se mostrou sempre previsto em todos os pedidos de informação prévia e projectos submetidos à Câmara Municipal do Porto”*;

- art. 40.º da p.i.: *“Foi ao abrigo desta nova redacção que se deu a liquidação de imposto ora impugnada, não obstante o prédio da A... não ter actualmente edificação, autorizada ou prevista, exclusivamente destinada a habitação”*.

Por sua vez, a Requerida não logrou comprovar que a edificação, prevista ou autorizada, para o terreno em causa se destinava a habitação (limitando-se, apenas, a invocar os coeficientes considerados para efeitos de determinação dos respectivos valores patrimoniais e constantes da matriz).

Dos autos nada mais resulta do que a informação constante da matriz predial e que, como supra referido, não poderá considerar-se suficiente para efeitos de verificação dos pressupostos de incidência objectiva.

Assim, no entender deste tribunal, a ausência de prova concreta quanto à eventual afectação das edificações previstas ou autorizadas para o terreno em causa terá que operar em desfavor da Requerida, nos termos do art. 74.º da LGT, que determina, expressamente, que *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”*

Como se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 418/2016-T<sup>1</sup>, que subscrevemos: *“Como se referiu já, quer no processo administrativo, quer nos autos, apenas se alega e somente fica demonstrado ser o “Coeficiente de localização: habitação” e a “Afectação: habitação”, o que nos termos acima citados é insuficiente para fundamentar a liquidação pretendida. Isto porquanto a prova daqueles pressupostos legitimadores da tributação competia à Requerida. Sucede que não o demonstra por não evidenciar a autorização ou a previsão de construção destinada a habitação, não se mostrando assim preenchida a norma de incidência do imposto que serve de fundamento à liquidação. É que ter sido autorizada, projectada ou prevista uma edificação para habitação, constitui facto cuja prova cabe à Requerida, por constituir um facto essencial à*

<sup>1</sup> Nesta decisão é feita a remissão para diversas outras decisões arbitrais, nomeadamente as proferidas nos processos n.º 447/2016-T, n.º 415/2016-T, n.º 387/2016-T, n.º 294/2016-T, n.º 290/2016-T, e n.º 467/2015-T.

*integração da norma, enquanto elemento de incidência real do imposto e ser, portanto, constitutivo do direito a liquidá-lo”.*

Em face do exposto, conclui este tribunal que não se verifica um pressuposto essencial para efeitos de incidência objectiva – tratar-se de um terreno cujo edificação, prevista ou autorizada, seja para habitação - e consequente tributação, não podendo tal pressuposto presumir-se unicamente do teor da inscrição matricial do prédio.

O pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente merece, pois, provimento, concluindo este tribunal que o acto de liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, com referência ao ano de 2014, é ilegal, devendo ser anulado, com as demais consequências legais.

### **III. DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral declarar ilegal a liquidação de Imposto do Selo contestada, no valor de € 21.151,10, que deverá ser anulada, com consequente reembolso à Requerente dos montantes que tenha pago.

**Valor do processo:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **21.151,10**, correspondente ao valor da liquidação impugnada.

**Custas:** Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 13-01-2019

O Árbitro Singular  
(Maria Forte Vaz)

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 385/2015-T**

**Tema: Verba 28.1 da TGIS – Terrenos para construção – Decisão arbitral reformada pela decisão de 13 de janeiro de 2019.**

\* Substituída pela Decisão Arbitral de 13 de janeiro de 2019

## **I. RELATÓRIO**

**A...**, **S.A.**, NIPC..., com sede na Avenida ..., ...-..., Porto (doravante apenas designado por Requerente), apresentou, em 16-06-2015, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com as alíneas a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada apenas por Requerida).

A Requerente pede a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“**TGIS**”) do ano de 2014, no valor de € 21.151,10, com referência ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., concelho do Porto, sob o artigo... . O pedido formulado é sustentado na invocada inconstitucionalidade da referida verba da TGIS por violação dos princípios da igualdade, da proibição da dupla tributação (inferido do princípio da capacidade contributiva) e da neutralidade fiscal.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 18-06-2015 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 07-08-2015 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 25-08-2015.

Na sequência da resposta apresentada pela Requerida, a Requerente prescindiu da produção da prova testemunhal que, inicialmente, tinha indicado, bem como da realização da reunião do art. 18.º do RJAT e da produção de alegações, orais ou escritas. Notificada para se pronunciar, a Requerida nada disse.

Assim, por despacho de 28-10-2015, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção de alegações pelas partes, por se entender estar este tribunal em condições de tomar posição quanto ao pedido da Requerente.

Por requerimento de 06-11-2015, a Requerente veio juntar aos autos as notas de pagamento das segunda e terceira prestações do Imposto do Selo objecto do presente processo, sem oposição da Requerida.

Por requerimento de 19-11-2015, a Requerida veio juntar aos autos cópia do acórdão n.º 590/2015, proferido pela 2.ª Secção do Tribunal Constitucional em 11-11-2015, o qual obteve reacção da Requerente em 25-11-2015, encontrando-se, assim, assegurado o contraditório processual.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

## **II. DO PEDIDO DA REQUERENTE**

A Requerente pede a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“**TGIS**”) do ano de 2014, no valor de € 21.151,10, com referência ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Porto, sob o artigo ... .



O pedido formulado é sustentado na invocada inconstitucionalidade da referida verba da TGIS por violação dos princípios da igualdade, da proibição da dupla tributação (inferido do princípio da capacidade contributiva) e da neutralidade fiscal.

No entender da Requerente, a verba 28.1 da TGIS, tanto na sua redacção inicial como na actual redacção, introduzida pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de Dezembro, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade na medida em que introduz um regime discriminatório não justificado para os prédios urbanos de afectação habitacional com valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000, em contraposição com os prédios urbanos destinados a outras finalidades e os prédios rústicos de valor igual ou superior ao indicado. Invoca, aqui, a decisão proferida no processo n.º 292/2014-T deste Centro de Arbitragem, em que o Árbitro concluiu que *“Estamos em crer que o preceito em questão, que aditou a verba nº 28 à TGIS, se encontra ferido de inconstitucionalidade material por violação do princípio da igualdade. Importa referir que a configuração do facto tributário, que opera a distinção entre diversas utilizações e destinações dos prédios em causa, não se afigura justificada em nome da finalidade da medida fiscal adotada. Se a preocupação é a da tributação dos patrimónios mais elevados, qual a razão de essa tributação, na espécie em causa de património real de que o contribuinte é titular, não tributar todas essas propriedades, nas suas múltiplas subdistinções? Se bem se reparar, há diversas categorias de prédios que não logram submeter-se a esta nova tributação:*

*- os prédios não urbanos;*

*- os prédios urbanos que não correspondam às especificações das verbas nºs 28.1 e 28.2.*

*Não se vislumbra a racionalidade de nela não incluir todas essas utilizações e destinações, sendo certo que se todas elas fossem incluídas, a receita fiscal seria maior e igualaria os contribuintes com base num mesmo valor patrimonial referido.”*

Invocando, ainda, a supra referida decisão, a Requerente considera que a norma em causa é inconstitucional por infringir a proibição constitucional da dupla tributação jurídica (que também é, no caso, uma dupla tributação económica) que se deduz do princípio da capacidade contributiva, pois faz tributar simultaneamente, na pessoa do mesmo sujeito passivo a titularidade de direitos reais em sede de IMI e em sede de IS. Esta dupla tributação implica a distorção da coerência entre os impostos e a coerência dos sistema

fiscal no seu conjunto, tornando impossível a sua justificação à luz do princípio da capacidade contributiva.

A Requerente defende, ainda, que a verba 28.1 da TGIS é inconstitucional por violação do princípio da igualdade e da neutralidade fiscal subjacente à alínea e) do art. 81.º da CRP, na medida em que, sujeitando a imposto os terrenos destinados à construção de edifícios para habitação e poupando os destinados à construção de edifícios para comércio e serviços, discrimina com base em previsões ou intenções de construção que em nada contendem com a capacidade contributiva avaliada em termos imediatos pela titularidade de realidades idênticas: terrenos para construção. Esta diferença de tratamento implica, a final, um tratamento diferenciado entre os agentes económicos que se dedicam à construção e promoção imobiliária de imóveis para habitação e aqueles que se dedicam à construção e promoção imobiliária de imóveis para comércio ou serviços, com conseqüente violação do princípio da neutralidade fiscal. Relativamente aos agentes económicos que integram os terrenos para construção no seu processo produtivo haverá, no entender da Requerente, um tratamento diferenciado, onerando-se injustificadamente aqueles que se dedicam à construção de edifícios para habitação.

Por tudo isto, a Requerente conclui pela inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS e, conseqüentemente, pela ilegalidade do acto de liquidação ora contestado que deverá ser anulado, com subseqüente reembolso à Requerente do imposto indevidamente pago.

### **III. DA RESPOSTA DA FAZENDA PÚBLICA**

Na resposta apresentada, a Requerida suscita, a título de questão prévia, a impossibilidade deste tribunal se pronunciar sobre o pedido da Requerente porquanto não terá poderes para decidir sobre a alegada inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS suscitada na petição inicial.

No que se refere, em concreto, aos vícios apontados à verba 28.1 da TGIS pela Requerente, a Requerida considera que não deverão merecer acolhimento por este tribunal, louvando-se no recente acórdão n.º 590/2015, da 2.ª Secção do Tribunal Constitucional, proferido no processo n.º 542/2014 em 11-11-2015.

Com efeito, o tratamento diferenciado entre imóveis destinados a habitação e os imóveis com outras finalidades ou os prédios rústicos resulta de uma opção do legislador baseada na diferente aptidão dos imóveis em causa, sem qualquer carácter discriminatório. A introdução deste imposto teve como objectivo o reequilíbrio na repartição de sacrifícios na austeridade necessários ao cumprimento do programa de ajustamento, de modo a que não recaíssem apenas sobre aqueles que vivem do rendimento do trabalho. E essa repartição de sacrifícios concretizou-se através da tributação dos imóveis que o legislador considerou como propriedades de elevado valor destinadas à habitação, como casas de luxo, ou seja, imóveis afectos a habitação com valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000.

Com este imposto, o legislador pretendeu tributar componentes prediais individuais do património do contribuinte reputadas como “bens de luxo” por considerar que tais bens imóveis seriam reveladores de uma capacidade contributiva acrescida susceptível de justificar um reforço da contribuição dos respectivos titulares no esforço de consolidação orçamental. A intenção do legislador não foi tributar patrimónios globalmente considerados como de elevado valor, tendo restringido o âmbito de incidência aos bens que considerou verdadeiramente como “de luxo”.

Por sua vez, a exclusão do âmbito de incidência dos imóveis destinados a outros fins, incluindo prédios rústicos, decorre da própria diferença de enquadramento fiscal de tais bens. Na verdade, o legislador criou, no âmbito do IMI, uma distinção entre os diversos tipos de prédios urbanos, atribuindo-lhes regulação específica. O enquadramento fiscal diferenciado não será mais do que o acolhimento pela lei das diferenças materiais e substantivas das diversas realidades, sem que tal implique qualquer violação do princípio da legalidade. E são essas diferenças materiais e económicas que, na óptica da Requerida, permitem um tratamento distinto que se justificou, também, pela necessidade de não onerar os imóveis destinados ao desenvolvimento de actividades económicas por forma a não afectar a competitividade internacional das empresas portuguesas.

No que se refere, em concreto, à alegada violação à proibição constitucional da dupla tributação, a Requerida considera que não existe qualquer norma da CRP que impeça ou proíba a dupla tributação, pelo que deverá improceder esta posição da Requerente.

A Requerida conclui, por isso, que a verba 28.1 da TGIS é conforme à CRP, não havendo lugar a qualquer juízo de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade ou da capacidade contributiva. A criação deste imposto resulta da liberdade de escolha do legislador, devidamente fundamentada e justificada no contexto político-financeiro à época. Nessa medida, o pedido da Requerente deverá ser integralmente improcedente.

#### **IV. MATÉRIA DE FACTO**

##### **A. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

9. A Requerente é uma sociedade comercial que se dedica à actividade de *“promoção e gestão imobiliária e compra para revenda ou arrendamento de bens imóveis”*.
10. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., freguesia de..., concelho do Porto, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo... .
11. O prédio vem descrito na matriz como *“terreno para construção”*.
12. O prédio tem o valor patrimonial tributário de € 2.115.110,00.
13. A 20-03-2015 a Autoridade Tributária procedeu à liquidação do Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS com referência ao prédio descrito no ponto 2., no valor total de € 21.151,10.
14. Para pagamento do imposto referido foram emitidas as notas de cobrança com os n.ºs 2015..., 2015... e 2015..., com vencimento em Abril, Julho e Novembro de 2015, respectivamente.
15. As notas de cobrança identificadas no ponto anterior foram pagas em 30-04-2005, 29-07-2015 e 02-11-2015, respectivamente.

##### **B. Factos não provados**

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

### **C. Fundamentação da matéria de facto**

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada.

### **V. QUESTÕES A DECIDIR**

De tudo o que vem exposto supra, cumpre a este tribunal decidir as seguintes questões:

- a) competência do tribunal para apreciar o pedido da Requerente;
- b) ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo contestado por inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, na redacção introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 13 de Dezembro.

#### **a) Da competência do tribunal**

Relativamente invocada incompetência deste tribunal para apreciar as questões suscitadas pela Requerente, cumpre desde já referir que a mesma não procede.

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 sustenta. 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 2.º 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 em causa

inconstitucional, recusando, assim, a sua aplicação ao caso concreto. Não podendo a norma ser aplicada, em concreto, o acto tributário que resulta da execução da mesma será, consequentemente, ilegal e, como tal, anulável.

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

Face ao exposto, considera-se improcedente a invocada incompetência deste tribunal, mais se determinando que, nos termos do art. 204.º da CRP, para pleno e cabal cumprimento da função jurisdicional acometida a este tribunal arbitral nos termos do RJAT, caberá apreciar da conformidade constitucional das normas legais fundamentantes do acto de liquidação contestado, devendo recusar-se a sua aplicação em concreto se se concluir pela sua inconstitucionalidade.

b) Da inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS

Da conjugação das alegações efectuadas pelas partes, cumpre julgar se a verba 28.1 da TGIS é ou não inconstitucional por violação do princípio da igualdade (art. 13.º da CPR), da proibição da dupla tributação (inferida do princípio da capacidade contributiva como concretização da medida de igualdade) e da neutralidade fiscal [art. 81.º, alínea e), da CRP].

No que se refere à alegada violação da proibição da dupla tributação, este tribunal acompanha a posição da Requerida, considerando-a improcedente.

Com efeito, e contrariamente ao alegado pela Requerente, a CRP não prevê, nem expressa nem implicitamente, a proibição da dupla tributação, nem esta se poderá inferir do princípio da capacidade contributiva como elemento legitimador e limitador do imposto.

Isso mesmo conclui JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>2</sup> quando escreve que “*A igualdade fiscal, aferida pela capacidade contributiva, em princípio não obsta a existência de dupla (ou múltipla) tributação (interna) jurídica ou económica. Com efeito, o legislador não está*

*constitucionalmente impedido, mormente por força do princípio em análise, de estabelecer situações de dupla tributação (...) já que ele não pode deixar de gozar de ampla liberdade relativamente à configuração concreta do sistema fiscal”.*

No entanto, esta liberdade reconhecida ao legislador não é ilimitada, devendo ser balizada pelos princípios enformadores de qualquer sistema fiscal. Nessa medida, e como refere o A. mencionado, a cumulação de impostos é admissível porquanto “(...) o legislador goza de ampla liberdade, estando apenas impedido, por um lado, que dessa acumulação resulte uma tributação excessiva ou com carácter confiscatório e, por outro, de estabelecer duplas tributações que se revelem arbitrárias quanto ao âmbito de sujeitos passivos abrangidos, por submeterem a uma sobrecarga fiscal determinados contribuintes e não outros com idêntica situação em termos de capacidade contributiva.”<sup>3</sup>

Considera-se, assim, que a eventual dupla tributação não tem, por si só e autonomamente, relevância jurídica para sustentar um juízo de inconstitucionalidade. Um imposto que implique uma dupla tributação do sujeito passivo não é apenas e só por isso inconstitucional. A aferição da conformidade constitucional far-se-á em função das características próprias do imposto e do cumprimento dos princípios basilares da legalidade, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da igualdade. E será a eventual violação destes princípios e normas da CRP que poderá sustentar um juízo de inconstitucionalidade.

Isso mesmo foi já reconhecido pelo Tribunal Constitucional nos acórdãos invocados pela Requerida (cfr. acórdão n.º 363/01, de 12 de Julho de 2011, e acórdão n.º 489/02, de 26 de Novembro de 2002), bem como pelo Supremo Tribunal Administrativo (cfr. acórdão de 12 de Julho de 2006, proferido no proc. n.º 0126/06).

Face ao exposto improcede a alegação de inconstitucionalidade por violação da proibição da dupla tributação jurídica.

No que se refere à alegada violação do princípio da igualdade (art. 13.º da CRP), na sua vertente de capacidade contributiva, a Requerida faz uma extensa exposição, procurando justificar a diferença de tratamento imposta pela verba 28.1 da TGIS, com

---

<sup>2</sup> Cfr. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 2004, pág. 511.

<sup>3</sup> Cfr. obra citada, pág. 512.

especial enfoque na liberdade de conformação do sistema tributário que é reconhecida ao legislador e no facto de o racional económico e jurídico do imposto em causa tomar como elemento revelador de capacidade contributiva relevante a propriedade de casas (imóveis afectos a habitação) de valor patrimonial superior a € 1.000.000. Nas palavras da Requerida, aos proprietários destes imóveis seria justificável exigir um contributo adicional para o esforço de consolidação das contas públicas, permitindo-se assim o reequilíbrio da repartição dos encargos sobre os diversos contribuintes, com alívio para os que vivem dos rendimentos do trabalho. Este foi, também, o entendimento sufragado pelo Tribunal Constitucional no referido acórdão n.º 590/2015, de 11-11-2015.

Sucede, contudo, que, neste ponto, o tribunal acompanha a posição da Requerente, considerando que, não obstante a justificação apresentada pela legislador para a introdução deste imposto e o racional económico subjacente ao mesmo, a verdade é que não se encontra justificada a diferença de tratamento entre prédios afectos a habitação e os demais prédios urbanos com utilizações distintas.

Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>4</sup>, “(...) o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferentes capacidades pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical).”

Sucede que este tribunal não consegue captar em que medida é que a capacidade contributiva revelada pelo proprietário de um prédio urbano afecto a habitação de valor superior a € 1.000.000 é diferente – e justificação para exigência de um contributo adicional para a consolidação das contas públicas – da de um proprietário que detenha um imóvel afecto a comércio / serviços de igual valor patrimonial tributário. De facto, não foi demonstrada pelo legislador a justificação para esta diferença de tratamento, sendo que, salvo melhor opinião, tal questão não vem também resolvida no referido acórdão do Tribunal Constitucional.



Se, como alega a Requerida e resulta da discussão pública do diploma que introduziu tal imposto, o objectivo era reequilibrar a repartição dos sacrifícios da austeridade, exigindo um esforço adicional aos contribuintes que revelassem maior capacidade contributiva por via da detenção de património imobiliário de valor elevado (superior a € 1.000.000) não se alcança a diferença de capacidade contributiva entre um contribuinte proprietário de imóvel para habitação de valor igual a € 1.000.000 e um contribuinte proprietário de imóvel para comércio ou serviço de igual valor.

Contra este entendimento não procede a posição da Requerida de que é a própria lei – art.º 6.º do CIMI – que distingue entre prédios urbanos afectos a habitação, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção, etc., *“pelo que, ao contrário do que pretende a Requerente, não se pode sequer admitir que essas situações devam ser objecto da mesma espécie de regulação, sendo certo que se diferenciam em substância, pelo que é imperativo tratar de maneira desigual aquilo que não é igual, dando cabal cumprimento do dispositivo constitucional da igualdade”* (cfr. art. 127.º da Resposta).

Para a Requerida, a diferença de tratamento em Imposto do Selo resultaria da própria diferença prevista no CIMI que, por sua vez, resultaria da diferença material e em termos de substância dos prédios em causa.

Ora, embora esta diferença material entre um prédio afecto a habitação e um prédio afecto a comércio / serviços justifique diferenças de regulação (nomeadamente em matéria de ponderação de áreas de construção e dos coeficientes aplicados, por exemplo), a verdade é que tal não se traduz numa diferença de tributação, mais concretamente no que se refere à taxa de imposto. Com efeito, independentemente da utilização ou da afectação do imóvel, a taxa de imposto para os prédios urbanos, construídos ou não, é exactamente a mesma pelo que um prédio afecto a habitação com determinado valor patrimonial pagará, à partida, exactamente o mesmo imposto que um prédio afecto a comércio com o mesmo valor patrimonial, sito no mesmo concelho.

Note-se que em sede de IMI, a diferença de tratamento ocorre ao nível da determinação dos valores de incidência fiscalmente relevantes, mas já não ao nível da tributação propriamente, não prevendo a lei diferenciação de taxas em função do tipo de afectação dos prédios urbanos.

---

<sup>4</sup> Obra citada, pág. 443.

E isto deve-se, precisamente, ao facto de se considerar que, atento o ajustamento dos critérios de avaliação em função da afectação dos imóveis, os valores patrimoniais fixados por avaliação nos termos do CIMI corresponderão, efectivamente, à revelação de capacidades contributivas equiparáveis. Daí a sujeição à mesma taxa de imposto: a capacidade contributiva revelada é equiparável, estando por via do sistema de avaliação previsto nos arts. 37.º e seguintes do CIMI assegurado o tratamento diferenciado daquilo que, fiscalmente, terá relevância para justificar um tratamento diferenciado.

A diferença substantiva entre um prédio afecto a habitação, um prédio afecto a comércio ou um terreno para construção foi ponderada, em sede tributária, na fixação dos próprios critérios de avaliação, o que permite fixar uma taxa de IMI igual para os prédios urbanos, independentemente da respectiva afectação.

Assim sendo, os proprietários de prédios urbanos com valores patrimoniais superiores a € 1.000.000 revelarão exactamente a mesma capacidade contributiva, sendo para este efeito totalmente irrelevante a utilização ou afectação dos ditos imóveis.

A medida da capacidade contributiva do imposto sobre o património deverá ser sempre o valor desse mesmo património, não sendo a afectação um elemento suficientemente relevante para justificar um tratamento diferenciado. Um prédio urbano com valor de € 1.000.000 valerá, fiscalmente, exactamente esse mesmo valor independentemente de ser afecto a habitação, a comércio ou serviços. A afectação a habitação não é, nem pode ser, no nosso sistema jurídico um critério justificante de um imposto que exclui do seu âmbito os prédios afectos a comércio ou serviços do mesmo valor ou até de valor superior.

Esta diferença de tratamento não tem, no entender deste tribunal, qualquer racional que a legitime e que permita sustentar um juízo de conformidade constitucional da referida norma, não se acolhendo aqui as conclusões do referido acórdão do Tribunal Constitucional.

O que vem referido supra para a diferença de tratamento entre prédio afecto a habitação e prédio afecto a outros fins é plenamente aplicável à diferença de tratamento imposta pela verba 28.1 da TGIS entre terrenos para construção de edifícios afectos a habitação e terrenos para construção de edifícios afectos a outros fins. Esta diferenciação de tratamento em sede de Imposto do Selo entre uns e outros terrenos para construção não

tem qualquer sustentação, nem legitimidade, consubstanciando uma efectiva violação do princípio constitucional da igualdade, assente na capacidade tributária.

Assim sendo, a verba 28.1 da TGIS não pode ser aplicada no caso concreto pelo que, carecendo o acto de liquidação contestado de base legal, terá o mesmo que ser anulado por ilegal.

Considerando-se procedente o pedido da Requerente, com este fundamento da inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, fica prejudicado, por desnecessário, o conhecimento dos demais vícios apontados pela Requerente.

## VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral considerar integralmente procedente o pedido da Requerente, pelo que, ao abrigo do art. 204.º do CRP, se recusa a aplicação da norma da verba 28.1 da TGIS por violação do princípio da igualdade (assente na capacidade contributiva) previsto no art. 13.º da CRP. Em consequência, declara-se ilegal por ausência de norma legitimadora, a liquidação de Imposto do Selo ora contestada, no valor de € 21.151,10, que deverá ser anulada, com consequente reembolso à Requerente dos montantes indevidamente pagos.

**Valor do processo:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **21.151,10**.

**Custas:** Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.224,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 30-11-2015

O Árbitro Singular  
(Maria Forte Vaz)