

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 302/2017-T

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

*Decisão arbitral anulada por acórdão do STA de 08 de maio de 2019, recurso n.º 116/18.7BALSb, que decide em substituição.

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

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório:

1.1. **A...**, LDA., sociedade por quotas com o NIPC..., (doravante designada por “Requerente”), com sede na ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 28 de abril de 2017, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por “RJAT”), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “Requerida” ou “AT”).

1.2. A Requerente pretende, no referido pedido de pronúncia arbitral, que seja,

- (i) Declarada nulidade da liquidação de imposto de selo da verba 28.1 da TGIS, referente ao exercício de 2014, no montante total de € 32.345,44 (trinta e dois mil, trezentos e quarenta e cinco euros e quarenta e quatro cêntimos), com data de 20/03/2015, ou caso assim não se entenda, o que não se concede, determinar a sua anulação.
- (ii) Condenar a AT no pagamento à ora Requerente da quantia indevidamente paga por esta, acrescida de juros indemnizatórios sobre essa importância, contados desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da

respectiva nota de crédito, à taxa legal, com base nas disposições dos n.ºs 1 e 2 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT, e acrescida de juros moratórios entre a data do termo do prazo de execução espontânea da decisão arbitral que venha a julgar o presente pedido de pronúncia arbitral procedente e a data da emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.º 5 e 102.º, n.º 2 da LGT.

- 1.3.** O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Singular foi aceite pelo Presidente do CAAD e notificado à Requerida, em 28 de abril de 2017.
- 1.4.** A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e as partes não manifestaram recusar a designação, nos termos do artigo 11.º, n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e do art. 7.º do Código Deontológico.
- 1.5.** A 11 de julho de 2017 foi constituído o tribunal arbitral.
- 1.6.** Notificada para o efeito a 11 de julho de 2017, a Requerida apresentou, em 3 de outubro de 2017, a sua Resposta, tendo remetido cópia do processo administrativo a 2 de outubro de 2017.
- 1.7.** A 4 de outubro de 2017 foi a Requerente notificada para responder à matéria de exceção suscitada pela AT para o qual foi concedido o prazo de 10 dias, o que a Requerente fez a 17 de outubro de 2017.
- 1.8.** Em 23 de outubro de 2017, foi dispensada a reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo-se convidado a Requerente e Requerida a alegar, por escrito.
- 1.9.** A Requerente apresentou alegações escritas a 10 de novembro e a Requerida apresentou as suas alegações a 28 de novembro de 2017, mantendo, no essencial, posições já assumidas.
- 1.10.** A 28 de novembro de 2017 foi fixado o prazo limite para publicação da decisão final a 21 de dezembro de 2017.

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

- (i) A ora Requerente prossegue, como actividade principal, a construção de edifícios residenciais e não residenciais sendo que, a 31/12/2014 era proprietária do prédio urbano, inscrito na respectiva matriz sob o art. ..., da freguesia de..., concelho de Loulé, com um valor patrimonial tributário de € 3.234.544,42, determinado no ano de 2014.
- (ii) O prédio em causa corresponde a um lote de terreno para construção, com 8.145,0000 m² de área total e uma área de construção bruta de 5.500,0000 m².
- (iii) O terreno em causa destinava-se, à data de 31/12/2014, e continua a destinar-se, no presente, à construção, sendo fiscalmente um prédio da espécie ou tipo “terreno para construção”.
- (iv) Em 20/03/2015, a AT procedeu então à Liquidação de Imposto de Selo da verba 28.1 da TGIS, no montante total de € 32.345,44, reportada ao ano de 2014 e referente ao aludido prédio.
- (v) A Requerente teve conhecimento da existência da liquidação impugnada através da Nota de Cobrança n.º 2015..., com data limite de pagamento em Abril de 2015, destinada à cobrança da primeira prestação do Imposto de Selo constante da verba 28.1 da TGIS foi depois notificada das Notas de Cobrança n.os 2015 ... e 2015 ..., com data limite de pagamento em Julho e Novembro de 2015, destinadas à cobrança da 2.a e 3.a prestações do Imposto de Selo constante da verba 28.1 da TGIS.
- (vi) Nunca tendo sido, conforme alega, notificada do acto tributário de liquidação propriamente dito, dele conhecendo apenas a respectiva data, motivo pelo qual a Requerente desconhece o seu autor.
- (vii) Com os mesmos fundamentos, no essencial, que resultam do pedido de pronúncia arbitral a Requerente apresentou a 28/09/2016, um pedido de revisão do acto tributário de liquidação de imposto de selo de 2014, acima melhor identificado, que deu entrada, em 03/10/2016 na Direcção de Serviços de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto de Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais.

- (viii) Sobre esse pedido de revisão de acto tributário não recaiu qualquer decisão expressa até à presente data, pelo que, o mesmo presume-se tacitamente indeferido em 03/02/2017, ainda que considerasse, pelos fundamentos invocados, que se impunha a respectiva revisão.
- (ix) Sendo que os Tribunais Arbitrais se devem considerar competentes, para apreciar o acto de indeferimento tácito de pedido de revisão de liquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, apresentado no prazo de 4 anos, pois sendo este um acto de segundo grau, a apreciação da respectiva legalidade pressupõe necessariamente a apreciação da legalidade da liquidação.
- (x) Entende a Requerente que a Liquidação de Imposto de Selo (Verba 28.1), aqui impugnada, é nula, nos termos do art.º 161.º, n.º 2, alínea d) do Código de Procedimento Administrativo, ou em qualquer caso anulável, nos termos 163.º do CPA, uma vez que para além de não se encontrar fundamentada, foi emitida com base numa norma que se reputa inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça e da igualdade e da imparcialidade, como de seguida se passará a expor.
- (xi) A Requerente alega, numa primeira abordagem argumentativa, a falta de fundamentação da liquidação já que, de acordo com a verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014), que entrou em vigor em 01/01/2014, estão sujeitos a imposto de selo os prédios habitacionais ou “terreno[s] para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.
- (xii) Assumindo que as Notas de Cobrança correspondem ao acto tributário de Liquidação, pois nenhum outro acto foi dado a conhecer à Requerente, verifica-se que do mesmo não consta qualquer fundamentação.
- (xiii) Para que o prédio da Requerente fosse sujeito a imposto de selo da verba 28.1, impunha-se que a AT tivesse explicitado, na fundamentação do acto de liquidação, se o prédio em causa tinha autorização, projeto ou previsão de edificação prevista para habitação.

- (xiv) Caso concluísse que a afectação habitacional do prédio era meramente parcial, a AT teria ainda de justificar a aplicação da verba 28.1 da TGIS – pois que essa situação não se encontra expressamente prevista na letra norma – e teria de expurgar a componente não habitacional do prédio, que possa ter influenciado a respectiva avaliação patrimonial, da incidência do imposto.
- (xv) Sendo esses elementos de incidência objectiva do imposto, constitutivos do direito à liquidação, competia à AT o respectivo ónus da prova.
- (xvi) Concluindo que, não contendo o acto de liquidação a fundamentação devida, nem sequer por remissão, esta violou o disposto no art.º 77.º, n.º 1 da LGT, sendo por isso anulável em conformidade com o disposto no art.º 99.º, alínea c) do CPPT e art.º 163.º do CPA, ex vido art. 2.º, alínea d) do CPPT.
- (xvii) Para além disso, e agora noutra linha argumentativa, invoca ainda a Requerente que, a redacção da verba 28.1. da TGIS, introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, é inconstitucional a vários títulos.
- (xviii) Tal Lei, veio alterar a redacção da verba 28.1 da TGIS que estava anteriormente em vigor, tendo a nova redacção passado a incluir para efeitos de tributação, a partir de 01/01/2014, os terrenos “para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.
- (xix) Alteração que se afigura, na óptica da Requerente, inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, previstos no n.º 2 do art.º 266.º, bem como nos arts. 13.º e 104.º, n.º 3, todos da Constituição da República Portuguesa.
- (xx) Acresce que a interpretação que em concreto foi feita pela AT da verba 28.1. da TGIS, introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, é também violadora do princípio da igualdade e nessa medida inconstitucional.
- (xxi) Constituindo uma discriminação fiscal negativa das empresas que exercem regularmente a actividade de compra de terrenos para construção e/ou para revenda, já que, ao tributar os terrenos para construção destinados a habitação, a lei não está necessariamente a tributar a detenção de bens de luxo, pese embora o valor dos terrenos poder ser muito elevado, podendo estar a tributar uma actividade económica, ou melhor dizendo, os bens afectos ao desenvolvimento

de uma actividade económica (no caso, a construção de edifícios residenciais e não residenciais), tributação que se reputa perfeitamente inconstitucional.

- (xxii) Para além disso, conclui ainda a Requerente que se verifica uma discriminação fiscal negativa das empresas que exercem regularmente a actividade de compra de terrenos para construção e/ou para revenda.
- (xxiii) Uma vez que os terrenos para construção de edifícios destinados a habitação podem corresponder tão só e apenas a matérias-primas em carteira, no caso das empresas de construção, ou a mercadorias, no caso das empresas que negociam na urbanização e compra e venda de terrenos.
- (xxiv) Estando, na óptica da Requerente, estas empresas, sem que nada o justifique, a ser claramente discriminadas de forma negativa, no fundo, penalizadas pelo facto de, no âmbito da liberdade de iniciativa económica constitucionalmente consagrada, terem optado por esta actividade económica, em detrimento de outras.
- (xxv) E mesmo fora do contexto de desenvolvimento de uma actividade económica, a tributação da situação de titularidade de um terreno destinado a habitação, cujo Valor Patrimonial Tributário seja igual ou superior a um milhão de euros, e a não tributação da titularidade de outro terreno destinado a fim diferente da habitação, com Valor Patrimonial Tributário idêntico ou mesmo superior (muito superior), viola frontalmente o princípio constitucional da igualdade tributária – e o princípio da capacidade contributiva que deste decorre.
- (xxvi) Há uma absoluta igualdade de circunstâncias, no plano fiscal, entre a posição dos contribuintes que detêm um terreno para construção cuja edificação irá ter uma afectação habitacional, e a daqueles contribuintes que detêm um terreno para construção cuja edificação irá ter uma afectação a serviços ou indústria, por exemplo.
- (xxvii) Inexistem, no seu entender, razões, para a observação de tamanha discriminação, acabando-se por tratar diferentemente aquilo que, no plano fiscal, constitui uma situação exactamente igual – a situação dos contribuintes que detêm terrenos para construção, pelo mero facto de o edifício que irá ser

construído num ser afectado a habitação, e o edifício que irá ser construído noutra vir a ter outra qualquer afectação que não a habitação.

- (xxviii) A intenção era, pois, onerar os detentores de bens de luxo, ou melhor dizendo, de habitações de luxo, não se vislumbrando em que medida possa alguém afirmar que uma sociedade, cuja actividade se encontra directamente ligada com a construção de edifícios, ao adquirir um activo (terreno com VPT superior a um milhão de euros) que se afigura necessário à manutenção da sua fonte produtora é, para os efeitos aí previstos, “detentora de uma habitação de luxo”.
- (xxix) Sempre se deverá considerar que, se não se levantam dúvidas de que as sociedades imobiliárias que detêm terrenos para construção não têm capacidade contributiva superior à média, e por isso a existência de um “imposto solidário” como é o caso do Imposto do Selo (verba 28.1 da TGIS) sobre os terrenos para construção, é claramente inconstitucional por violação do princípio constitucional da igualdade.
- (xxx) Por maioria de razão se dirá sempre que as sociedades imobiliárias que detêm terrenos para construção cuja edificação seja para habitação não revelam uma capacidade contributiva superior à das sociedades imobiliárias – ou quaisquer outras entidades – que detêm terrenos para construção cuja edificação seja para outros fins que não os de habitação.
- (xxxi) De resto, mesmo a tributação da Verba 28.1 sobre os prédios com efectiva afectação habitacional (onde não se incluem os terrenos para construção) afasta-se dos princípios do reforço da equidade social e da efectiva repartição dos sacrifícios que a inspiraram, bem como viola o princípio da igualdade.
- (xxxii) Pelo exposto, ao pressupor a aplicação uma norma que se reputa inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça e da igualdade e da imparcialidade, previstos no n.º 2 do art.º 266.º, bem como nos arts. 13.º e 104.º, n.º 3 da CRP, a liquidação impugnada é, em consequência, nula, nos termos do art.º 161.º, n.º 1, alínea d) do CPA.
- (xxxiii) Invoca, ainda, por fim, a Requerente, a inconstitucionalidade da interpretação da verba 28.1 da TGIS feita pela AT.

- (xxxiv) Uma vez que, de acordo com a verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014), apenas estão sujeitos a imposto os terrenos para construção (*i.e.*, a espécie de prédio previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI), cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.
- (xxxv) Pelo que tudo leva a crer que a AT não tratou de saber se a afectação habitacional do prédio em causa era total ou parcial, bastando-se com a afectação constante da matriz.
- (xxxvi) Daqui decorre que a componente não habitacional que possa ter influenciado a avaliação patrimonial do prédio não se encontra expurgada da incidência do imposto.
- (xxxvii) Ora, nesse caso, a oneração de edifícios mistos com componente habitacional, para o que não se vislumbra qualquer causa justificativa, pelo que tal interpretação não se afigura como razoável, mas antes claramente arbitrária e violaria, assim, o princípio da igualdade sendo, nessa medida, inconstitucional.
- (xxxviii) Conclui que a interpretação da verba 28.1. da TGIS, introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, segundo a qual não seria necessário proceder à concretização da componente habitacional do terreno para construção, tal como parece ter entendido a AT, seria inconstitucional por violação do princípio da igualdade previsto no art.º 13.º da CRP.
- (xxxix) A entender-se que essa interpretação seria adequada, então a própria norma padeceria de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade, a liquidação aqui em causa é, em consequência, nula, nos termos do art.º 161.º, n.º 1, alínea d) do CPA.
- (xl) Conclui, ainda, a Requerente que ainda que assim não se entendesse a liquidação impugnada sempre seria anulável, nos termos do art.º 163º do CPA.
- (xli) Termina pugnando pela procedência dos pedidos e, em consequência a restituição da quantia, alegadamente, indevida paga por si a título de imposto, juros e custas, acrescida de juros indemnizatórios sobre essas importâncias, contados desde a data do pagamento indevido (30/10/2015 e 30/11/2015), até à data da emissão da respectiva nota de crédito, à taxa legal, com base nas

disposições dos n.os 1 e 2 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT e acrescida de juros moratórios entre a data do termo do prazo de execução espontânea da decisão arbitral que venha a julgar o presente pedido de pronúncia arbitral procedente e a data da emissão da nota de crédito, nos termos dos artigos 43.º, n.º 5 e 102.º, n.º 2 da LGT.

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

- (xlii) A Requerida defende-se, em primeiro lugar, por excepção, invocando a incompetência material do tribunal arbitral uma vez que, segundo a sua concepção é notório que a AT, não tendo proferido decisão expressa sobre o pedido apresentado, (ainda) não se pronunciou, por um lado, sobre a admissibilidade dos pressupostos do pedido de revisão, nomeadamente no que concerne à legitimidade, tempestividade, adequação do meio, etc... (estabelecidos no artigo 78.º da LGT) e, por outro lado, e consequentemente, não se pronunciou quanto à materialidade subjacente (a legalidade da liquidação de imposto de selo).
- (xliii) Concluindo que não estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que comporte a apreciação da legalidade do ato de liquidação, o mesmo não pode ser sindicável através de impugnação judicial, nos termos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.
- (xliv) Razão pela qual o meio contencioso a utilizar seria, nos termos da alínea p) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 97.º do CPPT, o anteriormente denominado “recurso contencioso” (actual acção administrativa, de acordo com o artigo 191.o do CPTA), previsto e regulado pelos artigos 37.ºe ss. do CPTA.
- (xlv) Acresce que, as competências materialmente deferidas ao tribunal arbitral restringem-se apenas às expressamente elencadas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT do qual não estão elencados os actos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade de ato de liquidação de tributos.

- (xlvi) Por impugnação, a AT suscita que inexistente qualquer falta de notificação do acto de liquidação ou inexistência do autor do acto, já que as notas de cobrança contêm todos os elementos legalmente consignados.
- (xlvi) Mas, ainda que este vício arguido pela Requerente fosse considerado procedente afectaria não a liquidação impugnada, mas sim o acto de notificação da liquidação, tendo, por conseguinte, como consequência a nulidade do acto de notificação, nos termos do artigo 39.º, n.º 12, do CPPT e a ineficácia do acto tributário subjacente.
- (xlviii) Não tendo, dessa feita, o Tribunal Arbitral competência para aferir questões relativas à ineficácia da liquidação impugnada.
- (xlix) Por outro lado, pronuncia-se a Requerida quanto à alegada falta de fundamentação do acto de liquidação considerando que, nos termos do estatuído no art.º 77.º da LGT, a decisão de procedimento deve ser fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.
- (l) Para se atingir aquele objectivo basta uma fundamentação sucinta, mas que seja clara, concreta, congruente que se mostre contextual, sendo a fundamentação do ato administrativo-tributário suficiente se, no contexto em que foi praticado, e atentas as razões de facto e de direito nele expressamente enunciadas, forem capazes ou aptas e bastantes para permitir que um destinatário normal apreenda o itinerário cognoscitivo e valorativo da decisão.
- (li) Resulta, na sua perspectiva que a Requerente entendeu perfeitamente o sentido e alcance da liquidação, como resulta do próprio exercício jurídico-argumentativo que faz agora no presente pedido de pronúncia arbitral.
- (lii) Da análise da liquidação impugnada parece resultar claro que a AT considerou que o prédio urbano em apreço, era subsumível ao conceito de “terreno para construção com afectação habitacional” e por esse motivo tributou a Requerente, na qualidade de proprietária desse prédio, em imposto de selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.

- (liii) Esta fundamentação afigura-se elucidativa quanto ao *iter* cognoscitivo e valorativo seguido pela AT para decidir nos termos que decidiu, especialmente se tivermos em conta que se trata de um ato de massa.
- (liv) Nessa medida, não vislumbra a AT *in casu* que a liquidação careça de fundamentação legal, pelo que se considera que o ónus de fundamentação foi cumprido e que o pedido da Requerente improcede necessariamente.
- (lv) A liquidação impugnada, na medida em que se limita a aplicar uma taxa fixa ao VPT que foi fixado, é de fácil percepção pelo destinatário, como aliás resulta das alegações da Requerente.
- (lvi) Não compreendendo a Requerida que a Requerente questione a existência de autorização, projecto ou previsão de edificação prevista para habitação, afirmando desconhecer os elementos de incidência objectiva do imposto, ou que a situação factual poderia ser diferente sem apresentar prova alguma, cujo ónus lhe competiria.
- (lvii) Alias, considera a AT que da declaração Mod. 1 do IMI a indicação Alvará de Licença de construção e Projecto/ Viabilidade Construtiva, elementos estes que estiveram na base da avaliação do terreno, a qual não foi questionada pela Requerente.
- (lviii) Concluindo, assim, pela improcedência das pretensões da Requerente.
- (lix) Quanto à alegada inconstitucionalidade da liquidação por alegada violação do princípio da igualdade *stricto sensu* e nas suas vertentes do princípio da proporcionalidade, da capacidade contributiva e da progressividade, a Requerida suscita decisões do Tribunal Constitucional que assinalam, na sua perspectiva, correctamente que o princípio da igualdade obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, i.e., as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante.
- (lx) Resultando claro para a Requerida que o legislador tributário considerou que a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio habitacional ou de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, fosse habitação,

de VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 representava uma manifestação de riqueza e era suscetível, por si só, de revelar significativa capacidade contributiva, fazendo, por isso, incidir a verba 28.1 da TGIS sobre a posse de determinado tipo de prédios, por contraposição aos rendimentos do trabalho e de pensões, já atingidos por outras medidas fiscais (e não só).

- (Ixi) E a tributação em sede de imposto de selo está sujeita ao critério de adequação, na exata medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis com afetação habitacional de elevado valor e surge num contexto de crise económica que não pode ser ignorado.
- (Ixii) Considerando a AT legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, porquanto tal medida é aplicável de forma indistinta a todos e quaisquer titulares de imóveis com afetação habitacional de valor superior a €1.000.000,00 incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.
- (Ixiii) Acrescentando que, nem o facto de, na tentativa de escorar as teses da alegada, mas inexistente, desconformidade constitucional da Verba 28.1 da TGIS, se apresentarem casos limite/fronteira, imputando, neste conspecto, uma qualquer inconstitucionalidade da Verba 28.1 da TGIS por violação do princípio da igualdade, abona a favor das teses propugnadas.
- (Ixiv) É que, com efeito, no concernente a uma diferença de situações entre a titularidade de património imobiliário “concentrado” (um só prédio com valor de €1.000.000) ou de património imobiliário “disperso” (vários prédios cujo valor total perfaz €1.000.000) tem imediatamente que se notar que a medida consagrada com a verba 28.1 da TGIS é, na sua essência própria, inteiramente alheia a qualquer ponderação ou avaliação global do património imobiliário do contribuinte.
- (Ixv) Já que, para a Requerida o objectivo essencial do legislador foi consagrar uma tributação individualizada de «propriedades de elevado valor destinadas à habitação», de «casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros», ou, corriqueiramente, de imóveis ou casas de luxo.

- (Ixvi) Quanto à tributação dos terrenos para construção com afectação habitacional quando afectos ao exercício de uma actividade económica, conclui a AT que não há qualquer fundamento para distinção pelo que não releva o facto da Requerente ser uma empresa, uma vez que toda e qualquer entidade que seja titular de direitos reais sobre prédios urbanos habitacionais de valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00.
- (Ixvii) Em qualquer caso, não se encontra demonstrada a pretendida influência significativa sobre a titularidade de prédios habitacionais por empresas imobiliárias, dado que a Verba n.º 28.1 da TGIS não possui alcance geral, mas tem o seu âmbito de aplicação restringido aos prédios com valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000,00 independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário.
- (Ixviii) Por outro lado, no que concerne à opção legislativa de não incluir na incidência da Verba 28.1 da TGIS os prédios urbanos destinados a outros fins que não os habitacionais, rectius, sem afectação habitacional (bem como, aliás, de não abranger os prédios rústicos), principia a AT por assinalar que está aqui em jogo uma diferenciação com fundamento material amplamente reconhecido pelo legislador.
- (Ixix) Sendo inquestionável que não constitui solução absolutamente desrazoável, que, no contexto conjuntural particular de uma grave crise económica e financeira, de desequilíbrio orçamental e de degradação das finanças públicas, se faça incidir um esforço tributário adicional sobre os proprietários de prédios habitacionais de luxo, sem abranger igualmente os proprietários de prédios com afectações não habitacionais, que se encontram destinados ao desenvolvimento de actividades económicas
- (Ixx) Concluindo que como o tratamento diferenciado encontra justificação material bastante, mostra-se respeitado o princípio da igualdade, quer per si, quer na sua dimensão da igualdade proporcional.
- (Ixxi) Quanto à alegada inconstitucionalidade da interpretação da Verba 28.1 da TGIS conclui a Requerida que, apesar de alegado pela Requerente que o imóvel sub

juditio poderá não ter uma afectação habitacional em exclusivo não apresenta qualquer prova quanto a derivações que considera hipotéticas.

- (lxxii) Alegando que a caderneta predial junta não é consentânea, nem se compadece com o alegado por si e na declaração Mod. 1 do IMI, apresentada pela Requerente, a mesma anexou Alvará de Licença de construção e Projecto/ Viabilidade Construtiva, elementos estes que, segundo afirma a Requerida, estiveram na base da avaliação do terreno e que constam da ficha de avaliação respectiva.
- (lxxiii) E, conforme decorre, quer da ficha de avaliação do imóvel, quer do Mod. 1 do IMI e da subsequente caderneta predial do prédio em apreço, que estão juntas ao processo, o prédio é um terreno para construção com afectação habitacional
- (lxxiv) Ademais, a Requerente não prova, em momento algum que: Não exista licença autorizada para a construção de edifícios habitacionais, e que o terreno em apreço não tenha autorizada ou prevista edificação para habitação (cf. letra da Verba 28.1 da TGIS.)
- (lxxv) Nunca tendo a Requerente aliás, questionado a avaliação e a qualificação daquele prédio como terreno para construção pelo que vir agora contraditar aquilo que por si foi declarado, poderá consubstanciar um abuso de direito na sua configuração de *venire contra factum proprium*, apenas por mais que lhe convém, na tentativa, vã, de se furtar ao devido enquadramento fiscal.
- (lxxvi) A Requerida apresenta uma súmula da posição do Tribunal Constitucional que transcreve.
- (lxxvii) Concluindo que não se verifica, nos presentes autos, erro imputável aos serviços na liquidação do tributo, e não deve ser reconhecido à Requerente qualquer indemnização, nos termos do disposto no art. 53.º da LGT.
- (lxxviii) Já que as liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido.

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

2. Saneador:

2.1. Tendo sido suscitada a competência material do Tribunal Arbitral e a idoneidade do meio processual importa, por constituir matéria de excepção dilatória e portanto questão prévia, pronunciarmo-nos desde já.

A Requerida, na sua resposta apresentou, também, a defesa por excepção invocada uma vez que se trata de um indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa e, portanto, não houve, de facto, análise sobre o mérito do acto de liquidação.

A Requerente apresentou pedido de constituição de TAS para se pronunciar sobre a constitucionalidade e legalidade das liquidações de imposto de selo ao abrigo da verba 28.1. da TGIS, relativa ao exercício de 2014, no montante global de € 32.345,44 do prédio devidamente identificado nos autos.

A questão que se coloca, assim, é se o tribunal arbitral é competente para apreciar o pedido contra o indeferimento tácito do pedido de revisão da liquidação *sub judice*.

Quanto a esta temática já se pronunciou o CAAD, nomeadamente, nos processos n.º 320/2015-T, n.º 323/2015-T, n.º 630/2015-T, cuja interpretamos seguimos.

Nos termos do art. 2.º do RJAT:

“1 — A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A 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.”

Por sua vez, a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, aprovada ao abrigo do artigo 4.º n.º 1 do RJAT estabelece os termos de vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD, tendo determinado a vinculação da AT à apreciação de pretensões relativas a impostos, com as exceções previstas nas alíneas a) a d) do artigo 2.º daquela portaria.

No entanto, neste caso, não está em causa a aplicação de qualquer uma daquelas exceções.

Entende-se, e quanto a esta matéria seguimos decisões do CAAD, nomeadamente no processo 630/2015-T, bem como nos processos 320/2015-T e 323/2015-T, que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação a legalidade de actos de liquidação de tributos, ou seja, actos através dos quais se apura o valor do imposto a pagar.

Podendo o sujeito passivo optar por proceder à impugnação direta do acto tributário ou, em alternativa, a lei concede-lhe a faculdade de optar, pela via administrativa, impugnando administrativamente o acto e, posteriormente, intentar a respetiva impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral, em caso de indeferimento, expresso ou tácito.

Nos presentes autos, a Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa da liquidação de Imposto de Selo, referente ao ano de 2014, devida pela aplicação da verba n.º 28.1 da TGIS ao prédio de que é proprietária.

O que, assim sendo, é nosso entendimento, que os actos que decidem sobre pedidos de revisão de ato tributário constituem actos de segundo e terceiro grau na medida em que comportam a apreciação de legalidade de actos de primeiro grau, ou seja, actos de liquidação e só assim não sendo caso tivesse havido por parte da AT qualquer recusa do pedido de revisão oficiosa com fundamento em efectiva questão prévia e, portanto, prejudicial àquela apreciação, que obstasse ao conhecimento da legalidade do acto o que, conforme resulta dos presentes autos, não foi o caso.

O artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da declaração de ilegalidade do acto de segundo grau, nem os casos em que essa declaração de ilegalidade é pedida na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do ato tributário.

Na senda da decisão proferida no âmbito do processo n.º 630/2015-T “o indeferimento tácito constitui uma ficção destinada a possibilitar o uso dos meios de impugnação contenciosos (artigo 57.º n.º 5 da LGT). Afigura-se, assim, que o segmento do artigo 2.º/1 do RJAT que faz alusão a pretensões referentes a pedidos de “declaração de ilegalidade de atos” abrange a declaração de ilegalidade de

indeferimentos tácitos de atos de liquidação de Imposto de Selo, de harmonia com o disposto nos artigos 2.º n.º 1 alínea a) e 10.º n.º 1 do RJAT, conjugado com o artigo 102.º n.º 1 alínea d) do CPPT”.

E como tal, tem de entender-se que cabe no escopo da competência dos tribunais arbitrais a apreciação daqueles atos.

Por isto, concluímos que o tribunal arbitral, nos termos do artigo 2.º n.º 1 alínea a) do RJAT, pode sindicatizar a legalidade do ato de liquidação de imposto, também nos casos em que a declaração de ilegalidade pode ser obtida na sequência da declaração de ilegalidade de actos de segundo ou terceiro grau.

Improcede, assim, a exceção de incompetência suscitada pela Requerida.

Por outro lado, quanto à idoneidade do meio processual usado também suscitado pelo Requerida.

Analisando o petítório da Requerente verifica-se que esta requer que seja declarada nulidade da liquidação de imposto de selo, ou caso assim não se entenda, determinar a sua anulação.

Assim, concluindo-se, como se conclui, que o TAS é competente para decidir sobre a matéria controvertida é, também idóneo o meio processual usado pela Requerente.

Assim, improcede, também, a exceção de inidoneidade do meio processual alegada pela Requerida.

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

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

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

3. Matéria de facto:

3.1. Factos Provados:

Cabe ao tribunal seleccionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada (conforme artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e os elementos constantes do Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se **provados**, com relevo para a decisão, os factos abaixo elencados.

- a) A ora Requerente prossegue, como actividade principal, a construção de edifícios residenciais e não residenciais, sendo a 31/12/2014, proprietária do prédio urbano, inscrito na respectiva matriz sob o art. ..., da freguesia de ..., concelho de Loulé, com um valor patrimonial tributário de € 3.234.544,42, determinado no ano de 2014, conforme Doc. N.º 5 e caderneta predial junta com o pedido arbitral como Doc. N.º 6.
- b) O prédio em causa corresponde a um lote de terreno para construção, com 8.145,0000 m² de área total e uma área de construção bruta de 5.500,0000 m², conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como Doc. N.º 6.
- c) O prédio está descrito na matriz como “terreno para construção”, na avaliação do prédio foi considerado o tipo de coeficiente de localização: “habitação”, conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como Doc. N.º 6.
- d) Em 20/03/2015, a AT procedeu à Liquidação de Imposto de Selo da verba 28.1 da TGIS, no montante total de € 32.345,44, reportada ao ano de 2014 e referente ao prédio aludido nas alíneas anteriores emitindo a Nota de Cobrança n.º 2015..., com data limite de pagamento em Abril de 2015, destinada à cobrança da primeira prestação do Imposto de Selo constante da verba 28.1 da TGIS e foi

depois notificada das Notas de Cobrança n.os 2015... e 2015..., com data limite de pagamento em Julho e Novembro de 2015, destinadas à cobrança da 2.^a e 3.^a prestações do Imposto de Selo constante da verba 28.1 da TGIS. – conforme Docs. N.os 1 a 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

- e) A 28/09/2016, a Requerente apresentou pedido de revisão do acto tributário de liquidação de imposto de selo de 2014, acima melhor identificado, que deu entrada, em 03/10/2016 na Direcção de Serviços de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto de Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais – conforme Doc. N.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral.
- f) Sobre esse pedido de revisão de acto tributário não recaiu qualquer decisão expressa até à presente data.
- g) O pedido de revisão tinha por objeto a apreciação da legalidade da liquidação de Imposto de Selo, em termos gerais nos termos do presente pedido de pronúncia arbitral, e não tinha por objeto qualquer questão prévia que obstasse ao conhecimento da legalidade do ato.
- h) A Requerente pagou, em 30/10/2015 e em 30/11/2015, as três prestações do imposto em apreço, acrescido de juros e custas – conforme Docs. N.os 7 a 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

3.2. Factos não provados:

Com relevo para a apreciação do mérito da causa, não se provou que no imóvel em causa tivesse sido autorizada, projetada ou prevista qualquer edificação destinada a habitação, facto cuja prova incumbia à Requerida, por constituir facto essencial à integração na norma de incidência real o imposto e ser, portanto, constitutivo do direito a liquidá-lo.

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

A convicção sobre a matéria de facto resultou das alegações das partes e respectivo suporte documental junto ao processo bem como dos elementos que constam do processo administrativo junto pela Requerida, de onde resulta o pedido de revisão

oficiosa e informação da Direcção de Serviços de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto de Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais, para o presente pedido de pronúncia arbitral, cuja apensação ao pedido de revisão oficiosa foi ordenada.

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

5. Matéria de Direito – questões decididas:

5.1. Objecto e âmbito do presente processo:

Constituem questões decididas nos presentes autos saber:

- A) Se o acto de liquidação se encontra devidamente fundamentado e, para efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 13 de Dezembro, se o prédio em causa está abrangido pela norma de incidência;
- B) Se a verba 28.1 da TGIS, na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 13 de Dezembro, é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, devendo, nesse caso, ser recusada a respetiva aplicação ou, da interpretação feita pela AT à aludida verba resulta alguma inconstitucionalidade.

Cumprir decidir,

A) Se o acto de liquidação se encontra fundamentado e o prédio em causa está abrangido pela norma de incidência:

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

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

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%

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

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

“28.1 Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP” (nos artigos 2.º a 6.º do Código do IMI enumeram-se as espécies de prédios).

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

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

Também o STA já se pronunciou quanto a esta matéria e, nesta altura, afigura-se-nos útil a referência ao acórdão do STA de 09/04/2014 (proc. n.º 1870/13), entre outros arestos do STA como, entre outros, dos acórdãos proferidos em 26/10/2016, no proc. 0886/16 em 9/9/2015, no proc. n.º 047/15; em 8/7/2015, no proc. n.º 0573/15; em 17/6/2015, no proc. n.º 1479/14; em 27/5/2015, no proc. n.º 0387/15; em 29/4/2015, no proc. n.º 021/15; em 15/4/2015, nos procs. n.ºs 01481/14 e 0764/14; em 5/2/2015, no proc. n.º 1387/14; em 5/11/2014, no proc. n.º 530/14; em 29/10/2014, no proc. n.º 864/14; em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14, que, detalhadamente, faz uma análise histórica da evolução e enquadramento da verba 28, ora em análise:

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

Antes da alteração legislativa que passou, de forma inovadora, a incluir os referidos terrenos para construção, mostrava-se necessário averiguar, fazendo uso dos diversos elementos interpretativos se, na ausência daquela referência literal, tais terrenos poderiam, ainda assim, ser incluídos no âmbito de incidência objectiva da verba 28. É por essa razão que se compreende que o referido aresto tenha prosseguido, dizendo que, não tendo o legislador esclarecido « (...) em relação às situações pretéritas [i.e., liquidações anteriores a 2014], como a que está em causa nos presentes autos, não parece poder perfilhar-se [quanto a estas] a interpretação do recorrente, porquanto não resulta inequivocamente, nem da letra, nem do espírito da lei, que a intenção desta tenha sido, *ab initio*, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo».

E continua «da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de

incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador».

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

«O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os nºs. 1 e 2 do artigo 45º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto

apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6º do CIMI)».

E acrescenta «Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba nº 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41º do Código do IMI)».

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

Concluindo o Venerando STA que «(...) resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro».

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

considerados, para efeitos de incidência do Imposto de Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afetação habitacional.”

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

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

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

Entendemos que não é possível uma interpretação da referida verba que inclua na mesma os terrenos para construção, já que a mesma sempre teria que ter um mínimo de correspondência na letra da lei, o que não ocorre.

Também na decisão arbitral proferida no processo n.º 467/2015-T, de 4/2/2016 e citada na decisão arbitral proferida no processo 294/2016/T e 454/2016-T, não se deve concluir, de imediato e sem mais, que o prédio em causa possa, à data dos factos, ser sujeito a Imposto do Selo, nos termos da verba 28.1 da TGIS (na sua redação atual), isto porque: “(...) a questão essencial que, [no contexto da nova redação da verba 28.1 da TGIS, dada pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31/12,] se coloca, é a saber se, ... «sem [...] aquela previsão ou expectativa de ‘edificação para habitação’ [...] concretizada», se poderá aceitar a aplicação do Imposto do Selo aqui em análise [...]. Para responder à referida questão, afigura-se como particularmente útil a ponderação do seguinte: «No que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI] devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de

operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.» [vd. António Santos Rocha / Eduardo José Martins Brás – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44]”.

In casu, a Requerente foi notificada do acto de liquidação, com as respectivas notas de cobrança. Mas, do acto de liquidação, não resulta que estamos perante um prédio com afetação habitacional.

Concluímos, isso sim, que o prédio da Requerente é um terreno para construção conforme resulta da caderneta predial urbana junta aos autos e outra coisa não se extraindo, uma vez mais, do acto de liquidação, pelo que não pode incidir sobre esse prédio o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, já que não é a simples inscrição matricial como “terrenos para construção” que acarreta a inelutável aplicação da verba 28.1 da TGIS, já que ela não constitui, por si só, demonstração cabal de que um prédio tem uma edificação para habitação prevista.

Veja-se a este propósito, na senda da decisão 467/2016-T, JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES, (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*. Coimbra, Almedina, 3.ª ed., 2015, págs. 110 a 112): “O direito a construir não está 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, e continuando na senda daquela decisão, “(...) parece claro que para a verificação da previsão normativa não basta a mera inscrição matricial de um prédio como terreno para construção afecto a habitação, porquanto o recorte da incidência objectiva ora em apreço não abdica da demonstração de uma efectiva potencialidade de edificação, necessariamente revelada pela existência de suportes documentais que a autorizam. O mesmo é dizer que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, só se materializa, e

mesmo assim não em termos definitivos ou completos, com a verificação de uma “afecção efectiva”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES (*ob. cit.*, p. 507)”.

Ora, sem a demonstração expressa, no próprio acto de liquidação, dessa efectiva potencialidade de edificação não se mostra aplicável a verba 28.1 da TGIS e, contudo, ainda assim, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS não bastaria demonstrar essa efectiva potencialidade de edificação.

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

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

Ora, ainda que se considerasse que para o prédio em causa existe alvará de licença ou autorização de construção, conforme documentos juntos pela Requerida na resposta, sempre se imporia que esta o demonstrasse, para fundamentar o acto de liquidação, e sindicasse o que estaria autorizado, e se estava para habitação, expurgando comércio ou indústria.

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

O que é seguro concluir é que o legislador não pretendeu tributar em sede de IS, por aplicação da verba 28.1. da TGIS, os terrenos para construção cuja edificação autorizada ou prevista tivesse por destino escritórios ou serviços. Quis apenas tributar aqueles que se destinassem a habitação, estando assim a solução consentânea, nomeadamente, com o princípio constitucional da igualdade tributária.

É verdade que na avaliação do terreno foi utilizado pela AT o coeficiente de localização do tipo “habitação”, sendo que o sujeito passivo podia, de facto, ter reagido contra a aplicação deste coeficiente, não se tendo demonstrado que o tenha feito.

Mas, não é esse, porém, o critério adotado pelo legislador nem no CIMI nem no Código do Imposto de Selo.

O legislador não atribuiu à utilização daquele coeficiente qualquer relevo na qualificação do prédio, tão só na respetiva avaliação.

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

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

Ora, ainda que se considerasse a relevância da ficha de avaliação do imóvel e Mod. 1 do IMI, e respectivos documentos juntos, i.e., alvará de licença ou autorização de utilização (estes não constam do acervo documental junto aos presentes autos), considerando o coeficiente de localização: “habitação”, como pugna a Requerida, sempre a esta caberia demonstrar esta materialidade para fundamentação do acto de liquidação, para os efeitos de IS ora em análise, da sua efectiva existência e, neste caso, se total ou parcialmente destinada a habitação e, sendo parcialmente, qual é o valor considerado para efeitos de sujeição a tributação.

Já que, se assim não fosse, no campo de incidência e na base tributável de futuras componentes não habitacionais, conduziria a que estes elementos fossem alvo de incidência e, por isso, penalizadas, enquanto que, como resulta da decisão 454/2016-T, “(...) componentes de idêntica natureza, se ponderadas para edifícios exclusivamente não habitacionais, escapariam à incidência do tributo e, por consequência, seriam premiadas face às anteriores (o que vale por dizer que as primeiras seriam penalizadas, pela via tributária, face às segundas)”.

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

princípio da igualdade e, nessa medida, seria inconstitucional, como pretende a Requerente”.

Na senda da decisão n.º 447/2016-T do CAAD, esta prova sempre caberia à Requerida e deveria constar da fundamentação do acto de liquidação, o que não se verifica no caso em apreço, não tendo ficado demonstrado que o terreno para construção em discussão tivesse, de facto, autorização, projeto ou previsão de edificação prevista para habitação, por forma a estar sujeito a IS nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS, uma vez que não resulta do acto de liquidação nem, ainda que se considerasse a ficha de avaliação do imóvel e Mod. 1 do IMI, juntos pela Requerida, e o suporte documental que lhe estava anexo, se a mesma estava destinada a habitação e, neste caso, total ou parcialmente e, neste último caso, qual é a o valor considerado para efeitos de sujeição a tributação.

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

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

Dos elementos documentais a Requerida veio juntar o processo administrativo onde consta o pedido de revisão oficiosa da Requerente e informação da Direcção de Serviços de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, do Imposto de Selo, do Imposto Único de Circulação e das Contribuições Especiais.

Assim, sem a demonstração dessa efectiva potencialidade de edificação não se mostra aplicável a verba 28.1 da TGIS e, contudo, para efeitos da aplicação da aludida verba 28.1 da TGIS, não bastando essa efectiva potencialidade de edificação, que esta, ainda que autorizada ou prevista, é para habitação. O mesmo é dizer, repise-se, que não pode ser para fim diverso do que habitação, já que a edificação para comércio ou indústria não dará lugar à aplicação das normas a que vimos fazendo referência pelo que há, no mínimo, vício de fundamentação, também por ausência de explicitação de que a totalidade do prédio, caso

estivesse autorizado ou previsto, se destina a habitação uma vez que nada resulta das notas de cobrança quanto a estes elementos constitutivos, e que são pressupostos necessários da incidência do imposto de Selo da Verba 28.1 da TGIS, pelo que concluímos que a liquidação carece, em absoluto, de motivação.

Ora, no caso, inexistente qualquer fundamentação do acto de liquidação sendo que o exercício dos direitos de defesa da Requerente não afasta aquele vício já que, neste caso, constituiria uma forma de justificar o incumprimento do ónus a cargo da Requerida desvirtuando, em absoluto, esta figura e, dando causa, a uma verdadeira inversão do ónus de prova.

E não se pode confundir a indicação do preceito legal, no acto de liquidação, com o exercício – e respectivo ónus – de carrear a matéria factual idónea para o exercício subsuntivo na previsão normativa, como se impõe na fundamentação da liquidação deve caber à Requerida, por constituírem factos essenciais à integração da norma, enquanto elemento de incidência real do imposto e ser, portanto, constitutivo do direito a liquidá-lo, devendo constar do próprio acto de liquidação, o que não se verifica, sendo totalmente omissa por não ter sido cumprida pela AT, como se lhe impunha.

Invocar a norma não se confunde com o respectivo exercício de subsunção dos factos à previsão do preceito, isto a cargo da Requerida e totalmente omissa da fundamentação que se lhe impunha para verificação dos elementos constitutivos do direito à liquidação.

Não tendo, assim, para os efeitos do presente pedido de pronúncia arbitral, ficado demonstrado que o terreno para construção em discussão tivesse autorização, projeto e previsão de edificação prevista e, ainda que se considerasse que sim, sempre quedaria omissa do acto de liquidação – e portanto mantendo-se a decisão – um segundo elemento, cumulativo, constitutivo do direito à liquidação, se a mesma estava destinada a habitação, total ou parcialmente e, neste último caso, qual é a o valor considerado para efeitos de sujeição a tributação, por forma a estar sujeito a IS nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS.

Por este facto, verifica-se a inexistência da fundamentação do acto de liquidação por ausência de explicitação e motivação descritas, nos termos do art. 77.º da LGT, é anulável em conformidade com o disposto no art.º 99.º, alínea c) do CPPT e art.º 163.º do CPA, ex vi do art. 2.º, alínea d) do CPPT.

Fica prejudicado, por desnecessário, o conhecimento dos demais vícios apontados pela Requerente, designadamente, da invocada inconstitucionalidade.

4. Dos juros indemnizatórios e moratórios:

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

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

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

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

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

Sendo que, nos termos do n.º 5 do art. 43.º da LGT, no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

5. Da responsabilidade pelo pagamento de custas arbitrais:

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

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

6. Decisão:

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

a. Julgar improcedentes as exceções dilatórias de incompetência do tribunal arbitral e inidoneidade do meio processual.

b. Julgar procedentes os pedidos da Requerente e, em consequência, anular o acto de liquidação em crise, devendo a Requerida, por efeito da anulação, devolver à Requerente todas as quantias que esta pagou, em 30/10/2015 e em 30/11/2015, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios e moratórios, em conformidade com disposto nos n.os 1 e 2 e 5 do art.º 43.º e n.º 2 do art.º 102.º da LGT, bem como no art.º 61.º do CPPT.

7. Valor do processo:

Em conformidade com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2 do CPC e 97.º - A, n.º 1 do CPPT e 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 32.345,44.

8. Taxa de Arbitragem:

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 20 de dezembro de 2017

O Árbitro

(Marisa Almeida Araújo)