



Nº11/17

**A VERBA 28 DA TGIS SOBRE  
 OS TERRENOS PARA  
 CONSTRUÇÃO: DO PECADO  
 ORIGINAL À SUCESSIVA  
 INCONSTITUCIONALIDADE?  
 (DESENVOLVIMENTOS  
 RECENTES)**

**INTRODUÇÃO**

Após a nossa última Newsletter sobre o tema<sup>1</sup>, a qual retomamos, apresentamos, agora, o recente Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017, proferido no passado dia 24 de Maio no âmbito do Processo 156/2016. Neste Acórdão, o Tribunal Constitucional vem, em consonância com Decisões Arbitrais anteriores, pronunciar-se sobre a inconstitucionalidade da norma da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT) seja igual ou superior a € 1.000.000,00.



A presente Informação destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta. Não deve servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte contacto@rffadvogados.pt.

\*\*\*

Esta Informação é enviada nos termos dos artigos 22.º e 23.º do Decreto-Lei n.º 7/2004, de 7 de Janeiro, relativa ao envio de correio electrónico não solicitado. Caso pretenda ser removido da nossa base de dados e evitar futuras comunicações semelhantes, por favor envie um email com "Remover" para o endereço email newsletter@rffadvogados.com.

<sup>1</sup> Cf. a nossa Newsletter n.º 3/16, disponível [aqui](#).



## EM CAUSA: O ALARGAMENTO DA VERBA 28.1 AOS TERRENOS PARA CONSTRUÇÃO

Na versão inicial da Verba 28.1 da TGIS, o problema centrava-se na interpretação do que se entende, ou não, a afectação habitacional como uma característica formal e directamente relacionada com o coeficiente de afectação de um prédio urbano. Neste sentido, a Administração tributária não distinguia entre afectação para habitação actual ou afectação para habitação futura (e hipotética), tributando, indistintamente, ambas as situações na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Posição que foi unanimemente rejeitada pelo Supremo Tribunal Administrativo e pela jurisprudência arbitral, no sentido de se entender que a “afectação habitacional” terá, sempre, que ser presente e não futura.

Nas palavras do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) 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 (sublinhados nossos), 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<sup>2</sup>.

A questão da inconstitucionalidade da norma inscrita na verba n.º 28.1 da TGIS, na sua redacção inicial, foi objecto de um primeiro juízo negativo por parte do Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 590/2015, que foi posteriormente reiterado nos Acórdãos n.ºs. 83/2016 e 247/2016.

Todavia, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014), veio alterar a norma prevista na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, de forma a que esta passe a prever, também, a tributação de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis, alteração que veio exponenciar a já elevada litigiosidade em torno da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

<sup>2</sup> Tal como concluído no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 9 de Abril de 2014, proferido no âmbito do Processo 01870/13.



A jurisprudência arbitral não tem sido constante na apreciação da legalidade e inconstitucionalidade desta segunda versão da Verba 28.

Todavia, em destaque na jurisprudência do Centro de Arbitragem Administrativa situa-se a Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo 507/2015-T — em Tribunal Arbitral cujo Árbitro Presidente e Relator foi o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, acompanhado pelo Conselheiro Cardoso da Costa e pelo Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira, árbitros neste processo —, em que os Árbitros sustentam a inconstitucionalidade da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo na nova redacção sobre os terrenos de construção, por violação do princípio da igualdade.

#### O MAIS RECENTE ACÓRDÃO DO TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N.º 250/2017

Sucedo que foi proferido, muito recentemente, conforme indicado, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017, proferido no âmbito do Processo 156/2016, no qual se  **julgou pela inconstitucionalidade da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo**, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial

tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

O Tribunal Constitucional faz referência ao pecado original na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo — o qual já havíamos aludido na nossa Newsletter anterior sobre o tema —, construindo, nessa sede, que tal pecado se viu agravado com o alargamento da incidência, através do aditamento dos terrenos para construção

Com efeito, o Tribunal Constitucional invoca perversões do princípio da capacidade contributiva, enquanto vertente do princípio da igualdade tributária que, *“ao impor que cada um pague impostos na medida das suas possibilidades, (...) não impõe apenas que se verifique que essa exigência respeita a força económica de cada contribuinte, e que traduz uma justa repartição da carga fiscal, mas também que se avalie se essa carga não é excessiva, pelo que é necessário avaliar a legitimidade do aditamento dos terrenos para construção à previsão normativa da verba 28.1 da TGIS, ponderando a admissibilidade do alargamento da sua base de incidência à luz dos princípios fundamentais que regem o sistema fiscal, mas confrontando-a também com as próprias razões que presidiram originariamente à criação deste imposto”*.

O Tribunal Constitucional prossegue a sua análise afirmando que *“ao reunir na mesma*



*verba a tributação de casas de luxo e de terrenos para construção, no pressuposto de que ambos se subsumem genericamente à categoria de bens imóveis de elevado valor patrimonial tributário, a norma cuja validade se discute confundiu manifestações de riqueza com factores de produção dessa mesma riqueza”, uma vez que não se poderá presumir que o proprietário contribuinte tenha uma força económica proporcional ao valor do terreno. Ilustrando este argumento, o Tribunal Constitucional afirma que “por trás do tributo imposto ao proprietário de um terreno para construção estará normalmente um empreendedor, em regra sob a forma de uma sociedade comercial dedicada à promoção imobiliária, sobre cuja força económica nada sabemos”.*

Num outro plano de argumentação, o Tribunal Constitucional invoca “que a alteração de redação feita pela Lei n.º 83-C/2013 à verba n.º 28.1 da TGIS também se afasta da ratio iuris da sua formulação inicial, na medida em que alarga a previsão normativa a realidades distintas, tanto no plano físico como jurídico, que correspondem por isso a factos tributários igualmente distintos”.

De facto, “enquanto que os edifícios habitacionais correspondem a uma edificabilidade real, definitivamente incorporada na esfera jurídica do seu titular,

*os terrenos para construção correspondem a uma edificabilidade meramente potencial, juridicamente consolidada na esfera jurídica do proprietário do terreno, mas ainda não materializada,” pelo que “a diferente natureza destes bens não permite fazer equivaler a capacidade contributiva dos respetivos proprietários, atuais ou futuros, apenas com base na sua afetação e no seu valor patrimonial tributário (VPT) ”.*

Logo, “se os terrenos para construção valem essencialmente pelo conteúdo do seu aproveitamento urbanístico futuro, não é possível integrá-los na previsão normativa de um imposto que visa tributar casas de luxo.” Ilustrando novamente o argumento, o Tribunal Constitucional afirma que “a verba 28.1, além do mais, desconsidera a natureza jurídica dos contribuintes, não distinguindo sujeitos individuais de pessoas coletivas, nem o fim específico prosseguido por estas últimas, ela incidirá indiscriminadamente, por exemplo, sobre uma moradia de luxo num empreendimento turístico do Algarve e sobre um terreno para construção de um edifício de habitação coletiva em regime cooperativo nos subúrbios metropolitanos de Lisboa ou do Porto”.

Concluindo, o Tribunal Constitucional considera, por fim, que, “se o aditamento dos terrenos para construção feito pela Lei n.º 83-C/2013 à verba n.º 28.1 da TGIS não é



*arbitrário, ele é, em qualquer caso, violador do princípio da igualdade tributária (...), quer porque não respeita a diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais incide, atingindo indiscriminadamente contribuintes com e sem a força contributiva necessária para suportar o imposto, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequadas para satisfazer o fim visado pela norma, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de maior valor em termos que satisfaçam “o princípio da equidade social na austeridade””.*

\*\*\*

Aplaudimos o teor do Acórdão agora proferido pelo Tribunal Constitucional e que, muito embora produzindo efeitos apenas no caso concreto, vem redefinir o panorama legal da tributação dos terrenos para construção, ao abrigo da já muito discutida Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na linha da citada decisão Arbitral n.º 507/2016 - T.

Lisboa, 04 de Julho de 2017

Rogério M. Fernandes Ferreira  
Vânia Codeço  
Álvaro Silveira de Meneses

[www.rfflawyers.com](http://www.rfflawyers.com)