

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 210/2014-T**

**Tema: IS – Terrenos para construção - Verba 28 TGIS**

## **Decisão Arbitral**

### **Processo n.º 210/2014-T**

#### **I – Relatório**

**1.1.** A..., S.A. (doravante designada por «requerente»), tendo sido notificada dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., apresentou, no dia 28/2/2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos dos artigos 99.º do CPPT e 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 2, al. c), do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante somente designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração da "invalidez dos mesmos e [...] a anulação das liquidações impugnadas."

**1.2.** Em 8/5/2014 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

**1.3.** Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos e para os efeitos do mencionado artigo. A AT apresentou a sua resposta em 12/6/2014, tendo argumentado, em síntese, a total improcedência do pedido da requerente.

**1.4.** Por requerimento da AT de 12/6/2014, solicitou-se a dispensa da reunião prevista no art. 18.º do RJAT. Notificada desse requerimento, a requerente pronunciou-se no mesmo sentido, em requerimento datado de 1/7/2014.

**1.5.** Considerando o acordo das partes relativamente à dispensa da referida reunião, o Tribunal decidiu, por despacho de 7/7/2014, não realizar a reunião do art. 18.º do RJAT, por não ter utilidade, e decidiu que o processo prosseguisse para a prolação da decisão arbitral.

**1.6.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

## **II – Fundamentação: A Matéria de Facto**

**2.1.** Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** "a A.T. realizou errada interpretação e aplicação da norma de incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS, nomeadamente quanto à determinação do âmbito da definição de «*prédios urbanos com afectação habitacional*»"; **b)** "os terrenos para construção são isso mesmo, terrenos, pelo que não estando edificados, não satisfazem, por si só, qualquer condição para serem considerados como prédios com afectação habitacional, uma vez que, por um lado, não possuem licença de utilização para habitação e, por outro lado, não são habitáveis (porque pura e simplesmente não estão edificados)"; **c)** "sendo os prédios urbanos em questão terrenos para construção, os mesmos não caem no âmbito da norma de incidência objectiva da Verba 28.1 da TGIS, o que fere de ilegalidade a liquidação objecto do presente processo arbitral, e torna procedente o pedido de invalidade dos actos de liquidação"; **d)** "o que foi proposto aos deputados e que estes aprovaram foi a criação de uma tributação do património imobiliário de luxo, no qual não se incluem os terrenos para construção".

**2.2.** Conclui a ora requerente pela procedência do pedido e, por via dela, pede que seja declarada "a invalidade [dos actos de liquidação] e [se determine] a anulação das liquidações impugnadas."

**2.3.** Por seu lado, a AT vem alegar, na sua resposta: **a)** que "na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, em sede de IS, há que recorrer ao CIMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no art. 67.º, n.º 2 do CIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10"; **b)** que "nos termos da referida disposição legal, às matérias não reguladas no Código, respeitantes à verba n.º 28.º da TGIS aplica-se subsidiariamente o disposto no CIMI"; **c)** que, "ao contrário do propugnado pela Requerente, a AT entende que o conceito de «*prédios com afectação habitacional*», para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma"; **d)** que "entende a AT que a previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional"; **e)** "a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras". Em síntese, a AT sustenta que "as liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido."

**2.4.** Consideram-se provados os seguintes factos:

**i)** A ora requerente é uma sociedade anónima que se dedica à urbanização, loteamento de terrenos e construção civil para venda. A requerente compra para revenda bens imóveis e faz gestão de património imobiliário próprio ou alheio, assim como prestação de serviços conexos.

ii) É ou foi proprietária dos seguintes imóveis: **1)** prédio urbano, composto por terreno destinado a construção, com a área de 1250 m<sup>2</sup>, sito na Avenida ..., Valongo, a confrontar de norte com Rua 2, sul com Rua 1, Nascente com Rua 2 e Poente com Rua 1, com o valor patrimonial de €949.600,00, inscrito na matriz urbana da freguesia de Valongo sob o artigo ....; **2)** prédio urbano composto por terreno destinado a construção, com a área de 1250 m<sup>2</sup>, sito na Avenida ..., Valongo, a confrontar de norte com Rua 2, sul com Rua 1, Nascente com Rua 2 e Poente com Rua 1, com o valor patrimonial de €949.130,00, inscrito na matriz urbana da freguesia de Valongo sob o artigo ...; **3)** prédio urbano composto por terreno destinado a construção, com a área de 1250 m<sup>2</sup>, sito na Avenida ..., Valongo, a confrontar de norte com Rua 2, sul com Rua 1, Nascente com Rua 2 e Poente com Rua 1, com o valor patrimonial de €949.130,00, inscrito na matriz urbana da freguesia de Valongo sob o artigo ...; **4)** prédio urbano composto por terreno destinado a construção, com a área de 1250 m<sup>2</sup>, sito na Avenida ..., Valongo, a confrontar de norte com Rua 2, sul com Rua 1, Nascente com Rua 2 e Poente com Rua 1, com o valor patrimonial de €949.130,00, inscrito na matriz urbana da freguesia de Valongo sob o artigo... .

iii) Com base no disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), a AT liquidou o imposto de selo de 2012, que está na origem das liquidações em causa, no valor global de €46.853,50.

**2.5.** Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **III – Fundamentação: A Matéria de Direito**

No presente caso, é uma a questão de direito controvertida: **1)** saber se "o conceito de terreno para construção, para efeitos fiscais, [pode, ou não] ser considerado prédio afecto a habitação, ao abrigo do disposto no art. 1.º, n.º 1, do CIS e da mesma Verba 28".

Não existem mais questões de direito controvertidas, ainda que a AT afirme, no 3.º ponto da sua resposta, que "[a ora requerente] alega ainda que a interpretação subjacente às liquidações impugnadas, segundo a qual os terrenos para construção são prédios com

afecção habitacional, padece de inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade e da igualdade consignados na Constituição da República Portuguesa." Contudo, lendo a totalidade da petição da requerente, verifica-se que a mesma não invoca, em momento algum, tal vício de inconstitucionalidade, pelo que a (alegada) questão não será aqui tratada.

Vejamos, então.

Na origem da questão controvertida (acima identificada) está a verba n.º 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que dispunha o seguinte (note-se que, entretanto, a redacção do n.º 1 desta verba foi alterada com a Lei n.º 83-C/2013, de 31/12):

*"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 para efeito de IMI: 28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%. 28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%."*

A Lei n.º 55-A/2012, que entrou em vigor em 30/10/2012, não procedeu à qualificação dos conceitos que constam da referida verba n.º 28, nomeadamente, do conceito de «*prédio com afectação habitacional*». Contudo, observando o que dispõe o art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo (CIS), também aditado pela citada Lei n.º 55-A/2012, verifica-se que «*às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.*» Existindo dúvida quanto ao alcance da referida verba, justifica-se, portanto, observar o que diz o CIMI.

Da leitura do CIMI percebe-se que o conceito de «*prédio com afectação habitacional*» parece remeter para o conceito de «*prédio urbano*» (vd. art. 2.º e, *maxime*, art. 4.º).

Ora, entre as espécies de «*prédios urbanos*» (art. 6.º), mencionam-se, expressamente, os «*prédios urbanos habitacionais*» [v. n.º 1, al. a)] e os «*terrenos para construção*» [v. n.º 1, al. c)] . Os n.ºs 2 e 3 do referido artigo do CIMI especificam que os primeiros "*são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*", e que os segundos são "*os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*"

Contudo, da leitura das normas do CIMI (v. artigos 2.º, 4.º e 6.º), não se vislumbra, na classificação dos «*prédios*», o (específico) conceito de «*prédio com afectação habitacional*». Assim sendo, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de «*prédio com afectação habitacional*» com outro utilizado neste e noutros diplomas, apenas podem aventar-se hipóteses interpretativas, à luz do disposto no art. 9.º, n.º 1, do Código Civil.

Foi o que já se fez, por exemplo, na Decisão Arbitral n.º 231/2013-T, de 3/2/2014: "*O ponto de partida da interpretação daquela expressão «prédios com afectação habitacional» é, naturalmente, o texto da lei, sendo com base nele que há que reconstituir o «pensamento legislativo», como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT*".

Neste contexto, as duas interpretações possíveis foram testadas: 1) a de que o conceito em causa («*prédios com afectação habitacional*») reporta-se aos "*prédios habitacionais*"; 2) a de que aquele conceito se reporta a conceito distinto do de "*prédios habitacionais*".

Quanto à primeira das hipóteses, conclui-se aqui, tal como na referida Decisão, com a qual se concorda, que, "*a entender-se que a expressão «prédio com afectação habitacional» coincide com o [conceito] de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enfeixarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos por aquele n.º 2 do artigo 6.º para se preencher aquele conceito de «prédios habitacionais». Por isso, a adoptar-se a interpretação de que «prédio com afectação habitacional» significa «prédio habitacional», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção."*

Em síntese, daqui resulta que: ou os termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS são coincidentes com a que se extrai do n.º 2 do art. 6.º do CIMI - e então as liquidações realizadas com essa justificação são ilegais pelas razões já acima mencionadas -, ou então os referidos termos não são coincidentes. Neste último caso, terá de concluir-se que se pretendia utilizar conceito diverso do de "*prédios habitacionais*". Mas que conceito seria esse?

Esta é, pois, a investigação subjacente à segunda hipótese tratada na referida Decisão, a qual concluiu que, não existindo um sentido coerente na verba n.º 28.1, apenas restaria a via da interpretação do texto legal, enquadrada pelo art. 9.º, n.º 3, do Cód. Civil: "*A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da*

*execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional. [...]. Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados."*

*Ora, como bem prossegue a citada Decisão, "à face daqueles significados das palavras «afecção» e «afectar», que são «dar destino» ou «aplicar», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios a que já foi dado destino para habitação, os prédios que já estão aplicados a fins habitacionais, pelo que importa indagar se abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados, designadamente em alvará de loteamento. Para tal, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afectado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num alvará de loteamento ou acto de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a efectiva atribuição desse destino é concretizada. [...]. O texto da lei, ao adoptar a fórmula «prédio com afectação habitacional», em vez de «prédios urbanos de afectação habitacional», que aparece na [...] «Exposição de Motivos», aponta fortemente no sentido de que se exige que a afectação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afectação."*

*O certo é que, no presente caso - tal como sucedia no caso subjacente à Decisão que tem sido amiúde citada -, "está-se perante uma realidade ainda mais longínqua em relação à afectação habitacional que é a de nem sequer existir nenhum edifício ou construção e, por isso, não se poder considerar existente uma afectação que pressupõe a sua existência. Por outro lado, como bem refere o Requerente [e a ora requerente, nos mesmos exactos termos], a intenção legislativa de não estender o âmbito de incidência a terrenos construção foi expressamente referida pelo Governo ao apresentar no Plenário da*

*Assembleia da República a Proposta de Lei 96-XII ao dizer, pela voz do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais: «Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013». A referência expressa a «casas» como alvo da incidência do novo tributo não deixa margem para dúvidas sobre a intenção legislativa. Por outro lado, não se encontra na discussão da referida proposta de Lei qualquer referência a «terrenos para construção»."*

Com efeito, como também alega, com razão, a requerente, decorre "da apresentação da proposta de lei n.º 96-XII [que] o que foi proposto aos deputados e estes aprovaram foi a criação de uma tributação do património imobiliário de luxo, no qual não se incluem os terrenos para construção ou, nas palavras mais esclarecedoras do SEAF, uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação e uma tributação especial que incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros, ou seja, uma tributação sobre os prédios habitacionais referidos no n.º 2 do art. 6.º do CIMI."

Note-se, por último, o que refere, com clareza e acerto, a Decisão Arbitral n.º 49/2013-T, de 18/9/2013: "*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. Referindo-se, pois, 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.*"

Este entendimento, de acordo com o qual o conceito de "terreno para construção", para efeitos fiscais, não pode ser considerado como "prédio com afecção habitacional",

tem sido, aliás, consistentemente afirmado em múltiplas Decisões Arbitrais, para além das já aqui citadas (DA n.º 48/2013-T, de 9/10/2013; DA n.º 53/2013-T, de 2/10/2013; DA n.º 180/2013-T, de 7/3/2014; DA n.º 189/2013-T, de 20/3/2014; DA n.º 288/2013-T, de 30/4/2014), bem como em várias Decisões Judiciais como, p. ex., a seguinte: "*Não tendo o legislador definido o conceito de «prédios (urbanos) com afectação habitacional», e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do 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 do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.*" (Acórdão do STA de 23/4/2014, proc. 271/14).

Pelo acima exposto, conclui-se que assiste razão à requerente, dado que as liquidações em causa violam a norma de incidência contida na verba n.º 28.1 da TGIS, configurando erro sobre os pressupostos de direito, o que as torna anuláveis nos termos do art. 135.º do CPA.

\*\*\*

#### **IV – Decisão**

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação impugnados.

Fixa-se o valor do processo em €46.853,50 (quarenta e seis mil oitocentos e cinquenta e três euros e cinquenta cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e do art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerida, no montante de €2142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, dado que o presente pedido foi julgado procedente, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 30 de Julho de 2014.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

\*\*\*

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto  
no art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*