

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 599/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Terrenos para construção**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A, S. A., pessoa colectiva n.º ..., apresentou em 31/07/2014, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de imposto do selo do ano de 2013 (1.ª e 2.ª prestação), e a que correspondem os documentos com o n.º 2014 ... e 2014..., nos montantes de € 3398,18 e € 3398,16, respectivamente.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 16/09/2014 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.

1.3. No dia 01/10/2014 ficou constituído o tribunal.

1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, nº 1 do RJAT foi a Administração Tributária (AT), em 13/10/2014 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 14/11/2014 a AT apresentou a resposta, na qual solicitou a dispensa de produção de prova testemunhal, de realização da reunião descrita no art. 18.º do RJAT e de produção de alegações.

- 1.6. O tribunal em 04/03/2015 convidou a Requerente a indicar os factos sobre os quais pretendia inquirir a testemunha arrolada.
- 1.7. Em 06/03/2015 a Requerente informou o tribunal que pretendia produzir prova relativamente à seguinte matéria: “*O prédio urbano mantém-se como terreno destinado a construção já que a Requerente não iniciou sequer as obras de edificação da construção aprovada pelo loteamento supra referido*”.
- 1.8. O tribunal, no dia 11/03/2015, indeferiu o pedido de produção de prova testemunhal com os fundamentos descritos em tal despacho. Concomitantemente, ordenou a notificação da Requerente para dizer se pretendia a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT.
- 1.9. A Requerente em 12/03/2015 apresentou requerimento aos autos no qual observa que nada tem a opor quanto à dispensa de realização da reunião e de apresentação de alegações.
- 1.10. O tribunal em 17/03/2015 decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT e agendou a data para prolação da decisão final no dia 24/03/2015.

## **2. SANEAMENTO**

A cumulação de pedidos subjacentes ao de pronúncia arbitral é admissível, porquanto tem por objecto actos de liquidação do mesmo imposto, o do selo. Como também se verifica a identidade entre a matéria de facto e porque a procedência do pedido depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, cfr. art. 3.º, n.º 1 do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, consequentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

### 3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a da Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta.

Sintetizando:

A Requerente entende nomeadamente que:

- a) *“A Requerente requer a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária, com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ..., no montante de 3.398,18 € e 2014 ... no montante de 3.398,16 €, relativos ao prédio urbano da espécie “terrenos para construção” inscrito na matriz predial respectiva da freguesia da ... sob o artigo ... e a condenação da Requerida no reembolso à Requerente das quantias indevidamente pagas relativamente a essas liquidações, acrescidos dos juros indemnizatórios devidos relativamente a esses pagamentos.”;*
- b) *“O prédio urbano resultante desta operação de loteamento está descrito na Conservatória de Registo Predial do ... sob o n.º ... e inscrito na competente matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho do ....”;*
- c) *“Segundo o respectivo alvará de loteamento é autorizada, nos terrenos em causa, a edificação de imóveis destinados a habitação colectiva.”;*
- d) *“Para efeitos de inscrição matricial, em avaliação efectuada ao brigo das normas pertinentes do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis(CIMI), o valor patrimonial do imóvel foi fixado pela ATA em € 1 019450,00 €.”;*

- e) *“O prédio urbano mantém-se como terreno destinado a construção já que a Requerente não iniciou sequer as obras de edificação da construção aprovada pelo loteamento supra referido.”;*
- f) *“A Administração Tributária e Aduaneira entendeu, não obstante, estarem verificados os pressupostos de incidência do imposto do selo previsto na verba 28 da respectiva Tabela...”;*
- g) *“A expressão “com afectação habitacional” inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente.”;*
- h) *“...se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art.º 6.º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código.”;*
- i) *“Nas condições referidas, a circunstância de para um determinado terreno para construção estar autorizada a edificação de prédio destinado a habitação, ou a qualquer outra finalidade, ainda que dava ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno que, para efeitos tributários, continua a ser como tal considerado.”;*
- j) *“Assim, resultando do art. 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afectação habitacional...”.*

Doutro modo, advoga a AT que:

- a) *“A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012 veio alterar o art. 1.º do Código do Imposto de Selo, e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a verba 28.”;*
- b) *“Com esta alteração legislativa, o imposto do selo passaria a incidir também sobre a 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.”;*
- c) *“A noção de afectação de prédio urbano encontrará assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, porquanto a afectação do imóvel (finalidade) incorporará valor ao imóvel, constituindo um factor de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.”;*
- d) *“Conforme resulta da expressão “...valor das edificações autorizadas ou previstas”, constante do n.º 2 do art. 45º do CIMI, o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41º do CIMI.”;*
- e) *“A alusão a prédios com afectação habitacional constante da verba 28 do CIS deverá ser entendida de forma ampla, abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção, desde logo pela própria redacção da norma e do conceito utilizado.”;*
- f) *“ Note-se que o legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional.”;*
- g) *“ Trata-se de expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º 1 do CIMI.”;*

- h) *“Por outro lado, a lei fiscal considera como elemento integrante para efeitos de avaliação dos terrenos para construção, o valor da área de implantação, a qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projecto de urbanização e construção.”;*
- i) *“... muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.”;*
- j) *“A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel.”;*
- k) *“Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.”;*
- l) *“Assim, a tributação em sede de imposto do selo haverá de obedecer ao critério da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza evidenciada no valor dos imóveis.”;*
- m) *“A liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo do pretendido vício de violação de lei, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido...”.*

#### **4. MATÉRIA DE FACTO**

#### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

4.1.1. A Requerente é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ..., ... e ..., concelho do ..., sob o art. n.º ....

4.1.2. Em 31 de Dezembro de 2013, o prédio (urbano) estava matricialmente classificado como “*terreno para construção*”, sendo o seu valor patrimonial tributário (VPT) de € 1 019 450,00.

4.1.3. Encontra-se titulado sobre tal prédio o alvará de loteamento n.º ../06/DMU da Câmara Municipal do ....

4.1.4. Não existe no referido prédio nenhuma construção.

4.1.5. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 1.<sup>a</sup> prestação (documento 2014...), no montante de € 3 398,18, terminou em 30 Abril de 2014.

4.1.6. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 2.<sup>a</sup> prestação (documento 2014...), no montante de € 3 398,16, terminou em 31 Julho de 2014.

4.1.7. A Requerente pagou voluntariamente o montante melhor descrito em 4.1.5. da presente, no dia 29/04/2014.

4.1.8. A Requerente pagou voluntariamente o montante melhor descrito em 4.1.6. da presente, no dia 30/07/2014.

#### **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

#### **4.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO QUE SE CONSIDERA PROVADA**

Os factos dados como provados têm génese nos documentos utilizados para cada um dos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa. De igual modo, também se deram como assentes os factos não impugnados.

### **5. O DIREITO**

#### **5.1. ILEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO DO SELO DE 2013**

No caso em apreço, a primeira questão que deve ser objecto de apreciação pelo tribunal consiste em conhecer qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS na sua redacção à data dos factos tributários. Isto é, há que indagar se os terrenos para construção cabem na norma de incidência, como advoga a AT, ou se, pelo contrário, estão excluídos da mesma.

Para concretizar tal tarefa há, desde logo, que procurar a norma cujas partes dissentem na sua interpretação.

Assim, a verba 28 da TGIS, dispõe que se encontram sujeitos a tributação: *“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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 - Por prédio com afectação habitacional – 1 %...”<sup>1</sup>.*

---

<sup>1</sup> Na redacção em vigor à data dos factos tributários.

Deste modo é necessário perscrutar o conceito de “*prédio (urbano) com afectação habitacional*” a que alude a norma em interpretação. Ora, não sendo possível resolver a questão com recurso ao CIS, é por força da estatuição do art. 67.º, n.º 2 do mesmo diploma necessário aplicar as normas do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) quanto ao conceito e espécies de prédios urbanos

Consequentemente, dispõe o art. 4.º do CIMI sobre o conceito de prédio urbano: “...*são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos...*”. E continua o art. 6.º, n.º 1: “*Os prédios urbanos dividem-se em: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros*”. O n.º 2 dispõe que: “*Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”.

Assim, para a subsunção de um prédio em cada uma das categorias enumeradas, releva a natureza da utilização, isto é, o fim a que o mesmo se destina.

Ora, cabem na verba de imposto do selo em análise os prédios que já estão adstritos a fins habitacionais, isto é, aqueles a que se deu esse destino<sup>2</sup>. Mas é legítimo formular a seguinte questão: e em relação àqueles prédios (terrenos para construção) com tal destino ou, aqueles em que a destinação é desconhecida, subsumem-se a “*prédios com afectação habitacional*”?

A resposta à referida pergunta não pode deixar de ser negativa. Com efeito, o teor literal da verba em análise permite afastar do âmbito de incidência aqueles terrenos para construção que não têm concretizado qualquer tipo de utilização, na medida em que ainda não estão aplicados ou destinados a fins habitacionais. Por outras palavras, não é possível

---

<sup>2</sup> V. neste sentido, nomeadamente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 048/14, de 09/04/2014, no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA; o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 046/14, de 14/05/2014, no qual foi relator o conselheiro ASCENSÃO LOPES e o acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

proceder à sua subsunção como “*prédios com afectação habitacional*”, porquanto ainda não têm qualquer afectação ou outro destino, a não ser a construção de tipo desconhecido<sup>3</sup>.

Ainda assim, pode questionar-se: integram o âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção que ainda não estão aplicados a fins habitacionais e já têm um direito determinado, como é o caso de uma licença de loteamento? Julgamos que não. Na verdade, o art. 6.º, n.º 2 do CIMI, subsidiariamente aplicável, aponta no sentido de ser necessária uma afectação efectiva.

Na verdade, o legislador não utilizou a expressão “*prédios habitacionais*”, mas pelo contrário “*prédios com afectação habitacional*”, isto é, o prédio tem de ter já efectiva a afectação a esse fim.

Ora, tal sentido interpretativo fica claro com a mobilização de um resumo das palavras do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República da proposta de lei<sup>4</sup>, na medida em advogou que tal proposta do governo: i) visava criar uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor; ii) criava uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas a habitação e iii) a taxa incidiria sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Ou, dito de outro modo, a categoria a que legislador se refere com a expressão “*prédios com afectação habitacional*” são as “*casas*”.

O mesmo sentido interpretativo mantém-se, ainda que se considere que na determinação do VPT dos prédios urbanos, classificados como terrenos para construção, se deva ter em linha de conta a afectação que terá a edificação para estes autorizada ou prevista com vista a apurar o valor da área de implantação. Tal não significa que os terrenos para construção devam ser classificados como “*prédios com afectação*”

---

<sup>3</sup> V. acórdão proferido no âmbito processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

<sup>4</sup> Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, pág. 32.

*habitacional*”, na medida esta destinação se refere na economia do CIMI a prédios e construções que possam ser habitados<sup>5</sup>.

Revertendo tal sentido interpretativo para os autos, impõe-se dizer que o terreno para construção objecto dos presentes não se subsume à categoria de “*prédios com afectação habitacional*” e, como tal, as liquidações de imposto do selo de 2013 devem ser declaradas ilegais.

Ainda assim podia julgar-se abalada esta interpretação com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014) no segmento em que deu nova redacção à verba 28.1 da TGIS, na qual se remete agora para as categorias descritas no art. 6.º do CIMI, isto é, “*prédio habitacional*” e “*terreno para construção*”. Todavia, entendemos que não, porque como sustenta a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>6</sup>: “... o legislador não atribuiu carácter interpretativo (...), 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 de Imposto do Selo”. Isto é, nada se concretiza em relação aos actos praticados ao abrigo da redacção anterior e demonstra-se outra opção legislativa com a referência às espécies de prédio urbano, i) habitacional e ii) terrenos para construção. Consequentemente, tal alteração legislativa em nada modifica a decisão vertida no parágrafo anterior.

Por tal somatório de razões, se o prédio da Requerente estava inscrito matricialmente como terreno para construção à data do facto tributário relativo ao ano de 2013, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade. Razão pela qual, devem ser anuladas as liquidações de imposto do selo de 2013, com todas as consequências legais.

---

<sup>5</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 048/14, de 09/04/2014 no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

<sup>6</sup> No âmbito do acórdão 048/14, de 09/04/2014 por esta relatado.

### 5.1.2. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O art. 43.º, n.º 1 da LGT dispõe 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”. Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) Existência de um erro em acto de liquidação do imposto imputável aos serviços; ii) Determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial e iii) Pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Deste modo, é logo possível formular uma questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à questão é afirmativa. Com efeito, o art. 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que: “É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Conhecendo a questão, a ilegalidade das liquidações é imputável à AT perante a falta de amparo normativo aquando da sua prática. Consequentemente, procede o pedido de juros indemnizatórios, contados à taxa apurada, de acordo com o previsto no art. 43.º, n.º 4 da LGT, entre a data em que foram efectuados os pagamentos indevidos e até integral reembolso.

## 6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita, decide julgar-se procedente o pedido, com a consequente anulação dos actos objecto de pronúncia arbitral – 1.ª e 2.ª prestação. Condena-se ainda a AT a pagar à Requerente os juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data de cada um dos pagamentos até ao integral reembolso de tais quantias.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 6 796, 34, nos termos do art. 97.º- A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar pela AT, no montante de € 612, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 24 de Março de 2015

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos