

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 602/2014-T

Tema: IS – verba 28.1 TGIS; terrenos para construção

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Dr. José Pedro Carvalho (árbitro-presidente), Prof.^a Doutora Maria do Rosário Anjos e Dr.^a Mariana Vargas, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de outubro de 2014, acordam no seguinte:

RELATÓRIO

A – PARTICIPAÇÕES IMOBILIÁRIAS, S.A, com o NIPC ... e sede na Avenida ..., em Lisboa (doravante Requerente) vem, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), com vista à declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2013, relativas aos prédios urbanos inscritos sob os artigos ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, e ... da União das freguesias de Setúbal (... e ...), no valor total de € 113 358,34, que constam dos documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral. A Requerente pede, cumulativamente, a condenação da Requerida na restituição das quantias indevidamente pagas, relativas àquelas liquidações, acrescidas dos juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data dos pagamentos indevidos, até à data da sua efetiva restituição.

A argumentação expendida pela Requerente é, resumidamente, a seguinte:

- a) As liquidações notificadas foram emitidas com fundamento na verba 28.1 aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”) pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro;
- b) Os prédios sobre que incidiu o Imposto do Selo são “terrenos para construção”;
- c) O Imposto do Selo notificado é ilegal, porquanto, nos termos da Verba 28.1 da TGIS, o mesmo só deverá incidir sobre prédios com afetação habitacional real/efetiva e não uma “afetação habitacional” meramente virtual, potencial e sem qualquer correspondência com a realidade funcional do prédio;
- d) A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, procedeu a várias alterações ao Código do Imposto do Selo, tendo aditado à TGIS a verba 28 que sujeita a Imposto do Selo:
*«28 – [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 – 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%»;*
- e) É contra a interpretação extensiva e sem suporte na letra da lei da AT, – sujeição dos terrenos para construção com VPT superior a 1 milhão de euros à sobredita verba 28.1 da TGIS –, a qual poderá considerar-se ilegal, que se insurge a Requerente;
- f) O Código do Imposto do Selo não define o conceito de “prédio com afetação habitacional”, pelo que, por remissão expressa do artigo 67.º, n.º 2, deste Código, aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro (...) este conceito deverá, necessariamente, ser interpretado de acordo com o disposto no Código do IMI;
- g) As espécies de prédios urbanos enumeradas no artigo 6.º, n.º 1, do Código do IMI, são: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para

- construção; d) Outros, sendo terrenos para construção os que caibam na definição do n.º 3 do mesmo artigo 6.º, do Código do IMI;
- h) A falta de previsão expressa do conceito de “prédio com afetação habitacional” não pode ser valorada como se de um «novo» conceito se tratasse, atenta a expressa remissão do artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto de Selo, para o Código do IMI, se não para o conceito em concreto, para o conceito que, por interpretação, seja mais próximo, *i. e.*, no entendimento da Requerente, para o conceito de prédio urbano habitacional;
- i) Neste exato sentido veja-se as recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Administrativo no âmbito dos processos n.ºs 48/14 e 1870/13, ambos de 09.04.2014, bem como nos processos n.ºs 0272/2014, de 23.04.2014 e 055/14, de 14.05.2014, em cujos sumários se pode ler a conclusão do Tribunal, que de forma perentória, decidiu que: *«Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afetação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI – subsidiariamente aplicável ao Imposto de Selo previsto na nova verba 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 redação da Lei n.º 55-A/2012, de 20 de outubro), como prédios com afetação habitacional»;*
- j) A AT ignora o n.º 2 do artigo 6.º, do Código do IMI, segundo o qual *“Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados”*, ou seja, quando já exista concretamente um edifício, ou pelo menos, uma construção;
- k) Daí a necessidade do legislador prever e distinguir a espécie de prédio urbano “terreno para construção”, o qual, apesar de poder estar licenciado, não tem qualquer edifício ou construção implantada;
- l) Assim, qualquer “afetação habitacional” dos terrenos para construção só poderá entender-se em termos “virtuais” ou potenciais, ou seja, de acordo com a afetação que poderá resultar da edificação que, em concreto, poderá ser realizada naquele prédio, esteja ou não licenciada;

- m) A este propósito, releve-se a decisão do CAAD no âmbito do processo n.º 49/2013-T, nos termos do qual se concluiu que: *«(...) 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 deva ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno que, para efeitos tributários, continua a ser como tal considerado»;*
- n) Neste sentido, também é de relevar a fundamentação das decisões do STA suprarreferidas, em especial o segmento do Acórdão daquele Douto Tribunal, que no âmbito do Proc.º n.º 048/14, decidiu que: *«(...) a “afetação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, 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 suscetíveis 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 6.º do CIMI»;*
- o) Assim, ao referir-se a *“prédios com afetação habitacional”*, o legislador quis sujeitar a este imposto, apenas, os prédios edificados, i. e., com existência edificativa física e atual (edificado ou em construção), que não meramente virtual, com afetação habitacional;
- p) E dever-se-á concluir que, no ano de 2013, os terrenos para construção não estavam, sob qualquer perspetiva, sujeitos à Verba 28 da TGIS, o que é corroborado pelo facto de o Orçamento do Estado para 2014 ter previsto, com carácter inovador, e não interpretativo, que a Verba 28.1 da TGIS incide sobre *«prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI»;*
- q) A intenção do legislador de sujeitar à Verba 28.1 da TGIS apenas os prédios urbanos habitacionais deverá decorrer da conjugação do elemento literal da norma com o seu elemento teleológico ou razão de ser da norma; Nos termos da proposta de Lei n.º 96/XII/2A, que antecedeu a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, foi criada uma taxa em sede de Imposto do Selo sobre os prédios urbanos de afetação

- habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros, justificada pela necessidade de reforço da equidade social na austeridade e de repartição de sacrifícios;
- r) Este imposto visa tributar o património imobiliário habitacional de “luxo”, não incidindo sobre a atividade geradora de rendimentos. No sentido exposto, veja-se a decisão do CAAD no processo n.º 53/3013-T, nos termos da qual: *“(…) a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afetação habitacional» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afetação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afetos à atividade económica, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível (...) Por isso é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas”;*
- s) Se dúvidas houvesse sobre a intenção do legislador de sujeitar a Imposto do Selo apenas os prédios urbanos habitacionais, o Relatório do Orçamento do Estado para 2013, de outubro de 2012 (contemporâneo da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro (...)) refere expressamente que: *«No que concerne a tributação sobre o património, a partir de 1 de janeiro de 2013, os imóveis habitacionais de elevado valor (igual ou superior a 1 milhão de euros) passam a estar sujeitos a taxa agravada de 1%, em sede de Imposto do Selo»;*
- t) (...) deverá, assim, concluir-se no sentido da ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas à Requerente, por serem sustentadas numa interpretação extensiva ilegal da AT;
- u) Requer-se a apreciação da ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo sub iudice e respetiva anulação, bem como a restituição do imposto indevidamente pago e o pagamento dos juros indemnizatórios devidos sobre o montante do imposto pago, até ao efetivo reembolso do mesmo;

- v) A este propósito dispõe o n.º 1, do artigo 43.º da LGT 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 (...)»;*
- w) (...) o Acórdão do STA, de 16.06.2010, nos termos do qual: *«Os juros indemnizatórios consagrados no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem fundamento no artigo 22.º da CRP, devendo ser interpretado como um conjunto não exaustivo de situações em que é de presumir a existência de um prejuízo para os contribuintes com a decorrente responsabilidade da Administração pela ocorrência do mesmo»;*
- x) Donde resulta uma obrigação legal de a AT proceder à devolução das quantias indevidamente pagas, bem como ao ressarcimento de todos os prejuízos que foram causados pelo tempo em que a Requerente ficou privada da utilização do capital indevidamente pago – veja-se a jurisprudência constante do Acórdão do STA, de 30/11/2004, ou ainda o Acórdão do TCA Sul, de 31.01.2012, nos termos do qual: *«O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT (...), depende de ter ficado demonstrado no processo que esse ato está afetado por erro – sobre os pressupostos de facto e de direito – imputável aos serviços, de que tenha resultado pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (...)»;*

Termina a Requerente, na sequência do anteriormente exposto, por formular os seguintes pedidos:

1. Que o presente pedido de pronúncia arbitral seja *“julgado procedente por provado, com a conseqüente declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas (...) no valor total de €113 358,34, para todos os efeitos legais”;*
2. *“Com a restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal em vigor, desde a data do seu pagamento indevido, até à sua efetiva entrega” à Requerente.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em que diz entender não assistir qualquer razão à Requerente, impugnando a totalidade dos seus argumentos e defendendo que os atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem uma correta interpretação da Verba 28, da TGIS, com os seguintes fundamentos:

- a) A AT considera que os prédios tributados têm natureza jurídica de “prédio com afetação habitacional”, dadas as alterações introduzidas ao Código do Imposto do Selo pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, a partir das quais este imposto passou 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 IMI seja igual ou superior a € 1 000 000,00;
- b) Na ausência de qualquer definição legal dos conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afetação habitacional em sede de Imposto do Selo, há que recorrer às disposições do Código do IMI, de acordo com o previsto no artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, segundo o qual às matérias não reguladas neste Código, respeitantes à Verba 28, da TGIS, se aplica subsidiariamente o disposto no Código do IMI;
- c) O n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI dispõe acerca das espécies de prédios urbanos existentes, integrando neste conceito os terrenos para construção, isto é, *“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 no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações...”*;
- d) A noção de afetação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, porquanto a avaliação (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação;
- e) Conforme resulta da decisão proferida no Acórdão n.º 04950/11, de 14/02/2012, do TCA Sul: *“O regime de avaliação dos terrenos para construção está consagrado*

no art. 45.º do CIMI. O modelo de avaliação é igual à dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respetivo projeto, é que o valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com um determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr. Art. 6.º, n.º 3 do CIMI).

- f) “Em conclusão, na avaliação dos terrenos para construção o legislador quis que fosse aplicada a metodologia da avaliação dos prédios urbanos em geral, assim se devendo levar em consideração todos os coeficientes, supra identificados, nomeadamente o coeficiente de afetação previsto no art. 41.º do CIMI, mais resultando tal imposição legal do n.º 2 do art. 45.º do CIMI, ao remeter para o valor das edificações autorizadas ou previstas no mesmo terreno para construção”;
- g) Assim, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afetação em sede de avaliação e de aplicação da verba 28 da TGIS, tendo em conta que:
- Na aplicação da lei aos casos concretos há que determinar o exato sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida (artigo 9.º, do CC, *ex vi* art. 11.º da LGT);
 - O art. 67.º, n.º 2 do CIS manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI;
 - A afetação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação e determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção;
 - A verba 28 da TGIS remete para a expressão “*prédios com afetação habitacional*”, apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI;

- h) A AT entende que o conceito de “*prédios com afetação 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, pois o legislador não refere “*prédios destinados a habitação*”, tendo optado pela noção de “*afetação habitacional*”, expressão 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 alínea a) do CIMI;
- i) A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa, daí a regra constante do art. 45 do CIMI que manda separar as suas partes do terreno – aquela onde vai ser implantado o edifício a construir e a área do terreno livre. Apurado o montante da primeira parte, reduz-se o valor determinado a uma percentagem entre 15% e 45% como prevê o n.º 2 da referida norma, em virtude de a construção ainda não estar efetivada;
- j) O valor do terreno adjacente à área de implantação é apurado nos mesmos termos em que se determina o valor da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano;
- k) Salienta-se que o regime jurídico da urbanização e edificação tem como pressuposto as edificações já construídas, [mas] o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, entre outros elementos, o número de lotes e a indicação da área de localização, finalidade, área de implantação, área de construção, número de pisos de número de fogos de cada um dos lotes, com especificação dos fogos destinados a habitações a custos controlados, quando previstos, nos termos da alínea a) do art. 77.º do RJUE;
- l) O mesmo art. 77.º do RJUE contém especificações obrigatórias para os alvarás de operações de loteamento ou de obras de urbanização, e para as obras de construção, assim como os Planos Diretores Municipais estabelecem a estratégia de desenvolvimento municipal, a política municipal de ordenamento do território e de urbanismo e as demais políticas urbanas (...) de organização espacial do território municipal;

- m) Nestes termos, muito antes da efetiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afetação do terreno para construção;
- n) Quanto à alegada inconstitucionalidade suscitada, deve a mesma improceder, porquanto, tal como consignado no artigo 13.º da Constituição da República, é sabido que *“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, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”*;
- o) A AT entende que a previsão da verba 28.º da TGIS não consubstancia qualquer violação do princípio da igualdade do art. 13.º da CRP, [pois] incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00. Trata-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito;
- p) A tributação em sede de imposto do selo obedece ao princípio da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os 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, falecendo qualquer inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade ou da capacidade contributiva;
- q) As liquidações em crise consubstanciam uma correta 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 Requerida do pedido;
- r) Não obstante a Requerente, no ponto 10 e 12 do requerimento arbitral, protestar juntar as cópias das notificações e comprovativos de pagamentos das prestações de imposto em falta do mês de julho de 2014, relativamente aos imóveis identificados, certo é que, à data atual já terá em sua posse a aludida documentação, que até agora não juntou;

- s) Deverá, por isso, ser notificada para a apresentar, bem como para justificar o atraso na respetiva junção, de modo a evitar o pagamento da correspondente multa, nos termos do disposto no artigo 423.º, n.º 2 do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT;
- t) No que concerne à 3.ª prestação de imposto do selo a suportar pela Requerente, – a ocorrer até ao final do mês de novembro do presente ano civil – é manifesto que a mesma não se encontra vencida nem paga;
- u) Assim, dado que parte do montante de imposto se encontra por solver, não pode a Requerida ser condenada a restituir a parcela de um valor que não deu entrada nos cofres do Estado;
- v) Motivo que obstaculiza – não obstante o valor da causa se fixar por relação ao total da importância das duas liquidações de imposto colocadas em crise – a condenação da Requerida à restituição de imposto no valor de € 113 358,34, devendo tal condenação ser reduzida ao montante efetivamente pago (e provado nos autos) pela Requerente que, de acordo com os elementos juntos ao processo, à presente data, se cifra em € 37 786,12;
- w) Termos em que, com o duto suprimento de V. Exa., deve o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações controvertidas ser julgado improcedente, absolvendo-se a Requerida do pedido;
- x) Caso assim não se entenda, deverá a Requerente ser notificada para juntar a estes autos as notificações e comprovativos de pagamento de imposto referentes à 2.ª prestação (julho de 2014), bem como deverá justificar o atraso da mencionada junção;
- y) Mais se requer que, a serem anuladas as duas liquidações ora em crise, seja a Requerida somente condenada à restituição do valor efetivamente suportado (e provado nos autos) pela Requerente.

O Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 6 de outubro de 2014 e é materialmente competente para apreciar e decidir o litígio objeto dos presentes autos.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

As partes prescindiram da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações, quer orais, quer escritas.

MATÉRIA DE FACTO

Factos que se consideram provados:

A Requerente é proprietária dos prédios urbanos inscritos na matriz predial sob o artigo ... da freguesia de ..., do concelho de Lisboa e sob o artigo ... da União das freguesias de Setúbal (... e ...);

Os referidos prédios, de acordo com as cadernetas prediais emitidas pelos Serviços de Finanças das respetivas áreas de localização (Serviços de Finanças de Lisboa 7 e de Setúbal 2, respetivamente), encontram-se descritos como “terreno para construção”;

As liquidações de Imposto do Selo foram emitidas pela AT, nos termos da Verba 28.1, da TGIS, à taxa de 1%, sobre o VPT de € 8 476 866,58, pela quantia de € 84 768,67 (artigo ... da freguesia de ..., do concelho de Lisboa) e sobre o VPT de € 2 858 967,30, pela quantia de € 28 589,67 (artigo ... da União das freguesias de Setúbal (... e ...);

A Requerente foi notificada para efetuar os seguintes pagamentos de Imposto do Selo, por referência aos prédios urbanos antes identificados:

Documento de cobrança n.º 2014 ..., da quantia de € 28 256,23 – 1.ª Prestação – abril de 2014;

Documento de cobrança n.º 2014 ..., da quantia de € 9 529,89 – 1.ª Prestação – abril de 2014;

Documento de cobrança n.º 2014 ..., da quantia de € 28 256,22 – 2.ª Prestação – julho de 2014;

Documento de cobrança n.º 2014 ..., da quantia de € 9 529,89 – 2.ª Prestação – julho de 2014;

Documento de cobrança n.º 2014 ..., da quantia de € 28 256,22 – 3.ª Prestação – novembro de 2014;

Documento de cobrança n.º 2014 ..., da quantia de € 9 529,89 – 3.ª Prestação – novembro de 2014;

Todas as prestações foram pagas dentro do prazo, em 30 de abril de 2014, em 30 de julho de 2014 e em 14 de novembro de 2014, respetivamente.

Ao pedido de pronúncia arbitral, com entrada no CAAD em 1 de agosto de 2014, foram juntas cópias das notificações e comprovativos do pagamento da 1.^a prestação das liquidações impugnadas;

Por correio eletrónico de 1 de setembro de 2014, fez a Requerente juntar aos autos cópias das notificações e comprovativos do pagamento da 2.^a prestação das mesmas liquidações;

As cópias das notificações e comprovativos do pagamento da 3.^a prestação das liquidações impugnadas foram remetidas ao CAAD em 20 de novembro de 2014.

Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (cópias das cadernetas prediais dos imóveis nele identificados, das notificações e comprovativos do pagamento da primeira prestação de cada uma das liquidações impugnadas), bem como da que foi posteriormente junta (cópias das notificações e comprovativos de pagamento da segunda e terceira prestações de cada uma daquelas liquidações).

Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

MATÉRIA DE DIREITO – FUNDAMENTAÇÃO

Do conceito de prédio urbano com afetação habitacional

Como decorre do discurso impugnatório, a principal questão a decidir nos presentes autos é a de saber se um terreno para construção, com um valor patrimonial tributário superior a € 1 000 000,00, pode ser considerado como prédio urbano com afetação habitacional, enquadrável na previsão da norma de incidência da Verba 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), aditada pelo artigo 4.º, da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

Na sua redação inicial, aplicável à situação em análise, a verba 28, da TGIS, dispunha que se encontravam sujeitas a imposto de selo as seguintes situações:

«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 — 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 %.*»

Constituem, assim, requisitos cumulativos de aplicação da norma ínsita na Verba 28.1, da TGIS, que o imóvel a tributar seja um prédio urbano “*com afetação habitacional*” e que o seu valor patrimonial tributário, para efeito de IMI, seja superior a € 1 000 000,00.

No que respeita ao valor patrimonial tributário dos imóveis sobre os quais incidiram as liquidações de Imposto do Selo objeto do pedido de pronúncia arbitral, não restam dúvidas de que a qualquer um deles foi atribuído um valor patrimonial tributário de valor superior ao limite estabelecido pela norma de incidência, nem tal facto vem contestado.

Resta, portanto, determinar se os imóveis a que o pedido se refere, classificados como terrenos para construção, integram o conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, como defende a Requerida AT, expressão que, segundo esta, “*compreende quer os prédios edificadas, quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma (...)*” – (artigo 21.º, da Resposta).

É de há muito pacificamente aceite pela doutrina que as normas tributárias se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas, solução que consta hoje expressamente do n.º 1 do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (LGT), ao estabelecer que “*1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*”.

De entre os elementos de interpretação, aquele de que o aplicador da norma deve partir é, precisamente, do elemento gramatical, ou seja, do texto da lei, havendo no entanto a salientar que, na determinação do sentido e valor da norma, não pode o intérprete deixar de considerar o elemento lógico ou, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º, do Código Civil, deixar de “*reconstituir (...)* o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade

do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”.

A norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, utiliza a expressão “*prédio de afetação habitacional*”, cujo conceito se não encontra definido no Código em que se insere, nem em qualquer outra legislação de natureza tributária.

Tratando-se de uma expressão polissémica, que poderá comportar mais do que uma significação e, a fim de determinar o seu exato sentido e alcance, no respeito pela unidade do sistema, deverá o intérprete recorrer aos chamados “*lugares paralelos*”, ou seja, haverá que ter em consideração as “*disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins*”¹.

Tais “*lugares paralelos*” encontrar-se-ão, necessariamente, no caso em apreço, nas normas do Código do IMI, para cuja aplicação subsidiária remete, em bloco, o n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Imposto de Selo, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, ao estatuir que “*2 - Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.*”

Não será, desde modo, aceitável a afirmação da Requerida, segundo a qual “*A verba 28 da TGIS remete para a expressão “prédios com afetação habitacional”, apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI*”, desde logo, por a tal se oporem os princípios da legalidade e da tipicidade da lei de imposto.

Contudo, não obstante a remissão expressa para o Código do IMI, que o legislador quis consagrar no n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Impostos do Selo, por referência às matérias respeitantes à Verba 28, da TGIS, também aquele nos não dá o conceito de “*prédios com afetação habitacional*”.

Efetivamente, o seu artigo 6.º, inserido no Capítulo I, sob a epígrafe “*Incidência*”, não utiliza aquela expressão ao enumerar, no n.º 1, as espécies de prédios urbanos, que poderão classificar-se como: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros, delimitando os n.ºs 2, 3 e 4, do mesmo artigo, o que deve entender-se por cada uma daquelas designações.

¹ MACHADO, J. Baptista, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, Coimbra, 1995, pág. 183.

Assim, *“Habitaçãois, 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”* (n.º 2) e terrenos para construção *“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, excetuando-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 afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos”* (n.º 3).

Cotejando o teor dos números 2 e 3 do artigo 6.º, do Código do IMI, parece evidente que o legislador quis distinguir muito claramente entre prédios habitacionais e terrenos para construção, para além de que a espécie de prédios urbanos que melhor corresponde ao conceito de *“prédio com afetação habitacional”* é a de prédios habitacionais, enquanto edifícios ou construções licenciados para habitação ou que, na falta de licença, tenham como destino normal a habitação (fins habitacionais).

No entanto, vem a AT defender que *“A noção de afetação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, porquanto a avaliação (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação”* (artigos 17.º e seguintes, da Resposta), louvando-se no Acórdão do TCA Sul, proferido em 14/02/2012, no processo n.º 04950/1, que, em parte, transcreve. Ora, o vocábulo *“afetação”* apenas surge nos artigos 38.º e seguintes do Código do IMI, inseridos sistematicamente no Capítulo VI – *Do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos*; Secção II – *Das operações de avaliação*.

Concretamente, o artigo 41.º daquele Código, sob a epígrafe *“Coeficiente de afetação”*, determina que este *“depende do tipo de utilização dos prédios edificados”* (sublinhado nosso).

Poderá assim concluir-se, seguramente, que, de acordo com o artigo 41.º, do Código do IMI, o *“Coeficiente de afetação”* se refere sempre a edificações ou construções, pois que *“depende do tipo de utilização dos prédios edificados”*; donde parece resultar também segura a conclusão de que a palavra *“afetação”* tem o significado de *“utilização”*.

Porém, como avançado supra, aqueles artigos 38.º e seguintes, do Código do IMI, encontram-se sistematicamente posicionados no Capítulo relativo à determinação do valor patrimonial tributário.

Constituindo o valor patrimonial tributário a matéria coletável sobre a qual irá incidir a taxa do imposto, dificilmente se poderá aceitar que das regras atinentes à avaliação dos prédios urbanos se possa extrair qualquer regra de incidência, enquanto fase que, na teoria e prática dos impostos, precede logicamente a da determinação da matéria coletável.

E, ainda que tal “*coeficiente de afetação*” possa ser utilizado na avaliação dos terrenos para construção, por poder reportar-se a edificações futuras, autorizadas ou licenciadas para determinado tipo de utilização, como foi admitido pelo supracitado Acórdão do TCA Sul (em sentido contrário, veja-se o Acórdão do STA, de 18/11/2009, processo 0765/09), tal não determinará, por certo, que os terrenos para construção possam passar a ser havidos como “*prédios com afetação habitacional*”, dada a classificação taxativa dos prédios urbanos, estabelecida pelo já citado artigo 6.º, do Código do IMI, enquanto norma de incidência objetiva, a qual traça uma distinção clara entre prédios habitacionais e terrenos para construção.

Aliás, de acordo com a jurisprudência reiterada do STA (desde o Acórdão de 9 de abril de 2014, no processo n.º 1870/13, até ao mais recente Acórdão de 14 de janeiro de 2015, no processo n.º 0541/14, todos disponíveis em <http://www.dgsi.pt/> que, com a devida vénia, se transcrevem), “*Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 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 redação daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indireta e equívoca, para o coeficiente de afetação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI)*”.

Por seu turno, tal como tem sido referenciado pela jurisprudência quer do STA, quer do CAAD, para que remete a Requerente (cfr. a Decisão Arbitral proferida pelo CAAD em 12/12/2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível em <https://caad.org.pt/> e as referências que lhe são feitas nos Acórdãos do STA antes mencionados), “*Aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Senhor Secretário de*

Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente: “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.”

De acordo com o que se vem expondo, se a letra da lei – da Verba 28.1 da TGIS – (elemento gramatical) se não apresenta suficientemente clara para, sem sobressaltos, precisar o conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, já o elemento lógico (“*o elemento sistemático e a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”), para que aponta o n.º 1 do artigo 9.º, do Código Civil, permite concluir, antecipando a decisão, como tem vindo a ser concluído pelo Supremo Tribunal Administrativo nos supracitados Acórdão, que, “*(...) resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afetação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redação originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro*”, o que justifica a anulação das liquidações impugnadas, por erro nos pressupostos em que assentou a sua emissão.

Restituição das quantias pagas e juros indemnizatórios

Em resposta ao pedido de restituição das quantias já pagas aquando da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, bem como das que viessem a ser pagas, relativas à 2.ª e 3.ª prestações das liquidações do Imposto do Selo que são seu objeto, no montante global de € 113 358,24, veio a AT considerar que a Requerente deveria ser notificada para juntar e justificar o atraso na respetiva junção, das cópias das notificações para pagamento da 2.ª prestação daquelas liquidações, “*de modo a evitar a evitar o pagamento da correspondente multa, nos termos do disposto no artigo 423.º, n.º2, do CPC, aplicável ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT*”.

Já não no que respeita à 3.ª prestação que, à data da resposta da Requerida, ainda não se encontrava vencida, nem paga.

Embora sendo certo que, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, alínea d), do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral deva ser instruído com “*Os elementos de prova dos factos indicados e a indicação dos meios de prova a produzir*”, e a Requerente apenas tenha feito juntar cópias das notificações e comprovativos de pagamento da 1.ª prestação das liquidações impugnadas, à data da resposta da AT já a falta de junção daqueles elementos, relativos à 2.ª prestação, tinha sido colmatada pela sua remessa aos autos a coberto de requerimento transmitido por correio eletrónico de 1 de setembro de 2014, portanto, em data anterior à da constituição do Tribunal Arbitral Coletivo, encontrando-se os mesmos, a partir desta última data, disponíveis para consulta da AT.

Não obstante isso, bem como o facto de, reconhecidamente, ser prematura a junção das cópias das notificações e comprovativos de pagamento da 3.ª prestação daquelas liquidações, cujo prazo de pagamento voluntário iria decorrer em novembro de 2014, veio a Requerida pedir a redução do pedido à restituição das quantias efetivamente pagas e provadas nos autos, no montante de € 37 786,12, equivalente ao somatório das notas de cobrança da 1.ª prestação das mesmas liquidações.

Como consta do probatório supra, a Requerente juntou atempadamente as notificações e comprovativos do pagamento da 3.ª prestação das liquidações impugnadas. Mais requereu a dispensa de aplicação da multa a que se refere o n.º 2 do artigo 423.º, do Código de Processo Civil, com os fundamentos de a falta ter sido suprida antes de invocada e de que o pagamento é de conhecimento oficioso pela AT.

Pelo despacho arbitral de 13 de janeiro de 2015, notificado às partes e não contestado pela AT, foi admitida a junção dos documentos remetidos aos autos pela Requerente em 20 de novembro de 2014 (cópias das notificações e comprovativos do pagamento da 2.ª prestação, anteriormente juntos por e-mail de 1 de setembro, assim como cópias das notificações e comprovativos do pagamento da 3.ª prestação), “Sem multa, além do mais, por não estar legalmente prevista na jurisdição arbitral”.

Encontram-se, pois, reunidos todos os requisitos para que, sendo anuladas as liquidações impugnadas, sejam restituídas à Requerente todas as quantias por si indevidamente pagas e a elas relativas, por tal restituição ser imprescindível ao restabelecimento da “*situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”, como é imposto pela alínea b) do n.º 1, do artigo 24.º, do RJAT.

No que respeita ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, é patente que o processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010).

Assim, apesar de o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, utilizar a expressão “*declaração de ilegalidade*” como delimitativa da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, deverá entender-se que se compreende nessa competência os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o erro imputável aos serviços. Até porque, de entre os fundamentos da impugnação judicial, se contam, precisamente, a “*Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários*” (cfr. o artigo 99.º, alínea a), do CPPT), independentemente da sua autoria.

Por outro lado, determina a já citada alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”.

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que “*A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.*”.

Dispondo o n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, 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.”.

O erro imputável aos serviços pode consistir em erro sobre os pressupostos de facto, que ocorre sempre que haja *“uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto na prática do ato”*² ou em erro sobre os pressupostos de direito, quando *“na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva (...)”*³ e *“fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte”*⁴.

No caso em apreço, afigura-se manifesto que, declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo, por ter ficado demonstrada a errada aplicação da norma de incidência objetiva contida na verba 28.1, da TGIS, o que justifica a sua anulação, terá de reconhecer-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre os valores indevidamente pagos, desde a data do pagamento de cada uma das prestações do imposto, conforme se estatui no n.º 5 do artigo 61.º, do CPPT, já que tal ilegalidade é exclusivamente imputável à Administração Tributária, que praticou aqueles atos tributários sem o necessário suporte legal.

Questões de conhecimento prejudicado

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

² SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado”, I Volume, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2006, pág. 714.

³ Idem, ibidem.

⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, pág. 342.

Em face da solução dada às questões relativas ao conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, à restituição das quantias pagas e ao pagamento de juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pelas partes, nomeadamente a da invocada inconstitucionalidade da norma de incidência contida na Verba 28.1, da TGIS, por a mesma não ser passível da interpretação que, no caso, foi feita pela AT.

DECISÃO

Com base nos fundamentos acima enunciados e, nos termos do artigo 2º do RJAT, acordam neste Tribunal Arbitral Coletivo em:

1. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, por erro nos pressupostos de direito, determinando a sua anulação;
2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente as quantias por esta indevidamente pagas, no valor global de € 113 358,34;
3. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, desde a data de cada um dos pagamentos indevidos, até sua integral restituição.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 113 358,34 (cento e treze mil, trezentos e cinquenta e oito euros e trinta e quatro cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 3 060,00, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 16 de fevereiro de 2015.

Os Árbitros,

(José Pedro Carvalho)

(Maria do Rosário Anjos)

(Mariana Vargas)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do D.L. n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.