

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 227/2013-T**

**Tema: IS - Verba nº 28 da TGIS - Terrenos para construção**

## **Decisão Arbitral**

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 227/2013**

### **I – Relatório**

1. No dia 30.09.2013 a Requerente, A, contribuinte fiscal n.º... , representado pela B, S.A., contribuinte fiscal n.º ... , com domicílio fiscal na ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação dos seguintes atos tributários:

- liquidação de imposto de selo n.º ... referente ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia ... sob o artigo ..., no valor de € 13.042,50.
- liquidação de imposto de selo n.º 2013 ... referente ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia ... sob o artigo ..., no valor de € 13.494,70.
- Decisão de Indeferimento de reclamação graciosa apresentada pela Requerente proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças de ... em 18 de Julho de 2013.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art. 6.º do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o Dr. Marcolino Pisão Pedreiro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 28.11.2013.

3.A reunião prevista no artigo 18º do RJAT teve lugar no dia 5.02.2014 de 2014, pelas 10,30 horas.

4. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, são, em síntese, os seguintes:

-Falta de fundamentação dos atos de liquidação de imposto de selo, por falta de referência às razões de ordem fáctica e jurídica que determinaram a respetiva emissão, designadamente a natureza e afetação dos imóveis nele melhor identificados e a razão da sua subsunção à verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao Código de Imposto de Selo.

-Preterição de formalidade legal essencial por força da circunstância de a Requerente não ter sido notificada, antes da liquidação, nos termos previstos na al. a), do n.º 1, do art. 60º da Lei Geral Tributária.

-Omissão de pronúncia da decisão de indeferimento da reclamação graciosa proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças ... – ..., na medida em que se limita a remeter para a informação prestada pela DSIMI – Direção de Serviços de Imposto Municipal sobre Imóveis, sem proceder a uma análise concreta dos argumentos invocados pelo Requerente no que concerne à exclusão dos imóveis em causa do âmbito de incidência da verba 28.1 da Tabela Geral Anexa ao Imposto de Selo.

-Errónea aplicação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, dado que os imóveis em questão são terrenos e não edifícios destinados a habitação, não se subsumindo na definição de «prédio urbano com afetação habitacional» e, bem assim, a falta de capacidade edificativa dos imóveis em função de restrições do Plano Diretor Municipal de ....

5. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente.

Da conjugação da sua resposta e das alegações escritas, resulta que a sua posição é, em síntese, a seguinte:

- Não ocorre o vício de falta de fundamentação das liquidações efetuadas, nem do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, porquanto a fundamentação de tais atos se revela suficiente clara e congruente.

- Não ocorre vício de preterição de direito de audição antes da liquidação porquanto, no entender da Requerida, no caso em apreço, a lei não impõe o dever de audição do sujeito passivo antes da liquidação.

- Entende ainda a requerida inexistir o vício de omissão de pronúncia uma vez que o despacho que indeferiu a reclamação graciosa tinha junto a informação dos serviços com a proposta de decisão “Sendo que esta detalhava e apreciava, circunstanciadamente, cada um dos alegados vícios invocados pela Requerente e, concretamente no que à informação da DSIMI diz respeito não era apenas a mesma transcrita na informação, como vinha ao encontro da análise e da subsunção dos factos às normas aplicadas no caso concreto”.

- Sustenta ainda a requerida que, os lotes de terreno para construção desde que inscritos na matriz com coeficiente de afetação habitacional, se subsumem no conceito de “prédio com afetação habitacional” da verba 28.1 da TGIS e que tal ocorre no caso concreto sendo que à Requerida cabia requerer a competente alteração matricial, o que não fez, acrescentando ainda que os Planos Diretores Municipais podem sempre ser alvo de alterações e são-no frequentemente.

6. Em 21.02.2014, pelas 14 horas teve lugar a inquirição das testemunhas C e D, indicadas pela Requerente.

7. As partes apresentaram alegações escritas.

## **II – A matéria de facto relevante**

8. O Tribunal Considera provados os seguintes factos:
1. A Requerente é proprietária, desde 30 de Março de 2002, dos lotes de terreno inscritos na matriz predial da freguesia de ..., Concelho de ..., sob os artigos ... e ... , com valores patrimoniais tributários de € 1.304.250 e € 1349.250, respetivamente.
  2. Os imóveis em questão foram adquiridos Pela Requerente à sociedade F..., S.A., por escritura pública de compra e venda, celebrada no dia 30 de Março de 2002, tendo os mesmos aí sido descritos como lotes de terreno para construção urbana.
  3. Em 21.03.2013, a Requerida efetuou à Requerenteas seguintes liquidações de imposto de selo:
    - nº ... referente ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia ... sob o artigo ..., no valor de € 13.042,50.
    - nº ... referente ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., no valor de € 13.494,70.
  4. Segundo as notificações das liquidações, feitas à Requerente em Março de 2013, estas liquidações foram efetuadas com base na verba 28.1 da Tabela Geral do imposto de selo e referente ao ano de 2012, à taxa de 1,00 %.
  5. Da matriz predial consta que os imóveis são lotes de terreno para construção urbana e que o valor patrimonial dos mesmos foi determinado, na vertente do coeficiente de afetação, com base em coeficiente habitacional.
  6. Os imóveis encontram-se situados em zona de proteção do ... .
  7. O Terreno inscrito na matriz predial da freguesia ... sob o artigo ... encontra-se classificado como “área consolidada/espacos verdes de recreio e produção” pelo Plano Director Municipal de ....
  8. O terreno inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ... encontra-se classificado como “área a consolidar/espacos verdes centrais e residenciais” pelo Plano Director Municipal de ....

9. Ao terreno identificado no ponto precedente não foi, até à data, concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operações de construção.
10. A Requerente apresentou em 15 de Maio de 2013 uma Reclamação Graciosa contra os atos de liquidação identificados em 3), na qual se invocou que:
- Em ponto algum dos atos de liquidação reclamados são explicitadas ou explicadas as razões de ordem fáctica e jurídica que determinaram a respetiva emissão, designadamente a afetação dos imóveis e a razão da sua subsunção à verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao Código de Imposto de Selo.
  - Não é possível à reclamante aperceber-se do itinerário cognoscitivo dos serviços, na medida em que não são indicados todos os elementos necessários para o efeito, termos em que enfermam os atos de liquidação do vício de falta de fundamentação, por violação dos artigos 77º, nº 1, da Lei Geral Tributária e 125º, nº 1, do Código de Procedimento Administrativo.
  - Não tendo a ora reclamante sido notificada nos termos previstos na al. a), do nº 1, do art. 60º da Lei Geral Tributária, verifica-se a preterição duma formalidade essencial, nos termos do art. 99º, al. d) do CPPT, aplicável ex vi artigo 70º do mesmo Código.
  - Os imóveis detidos pela reclamante não têm capacidade edificativa, por força do PDM de ..., a sua classificação como «terreno para construção» carece de base legal, pelo que os mesmos deverão ser excluídos da base de incidência do Imposto de Selo, a que alude a verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao Código de Imposto de Selo.
  - Não obstante, ainda que se entendesse que os imóveis em questão são de classificar como «terrenos para construção», os imóveis sempre estariam excluídos da base de incidência do Imposto de Selo por força do entendimento doutrinal de que apenas os prédios edificados afetos à habitação estão sujeitos à verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao Código de Imposto de Selo”
11. Na informação que faz parte da proposta de decisão de indeferimento notificada à requerente para efeitos de exercício do direito de audição consta que :

“3. Alega a reclamante falta de fundamentação do acto de liquidação de acordo com o art. 77º da Lei Geral Tributária, que exige que a decisão de um procedimento seja sempre fundamentada, por meio de uma exposição sucinta das razões de facto e de direito que estão na sua origem. Contudo, o que está em causa é uma liquidação que resulta da aplicação directa de uma norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.

4. Assim, consultando as liquidações notificadas à reclamante e juntas a fls. 27 e 28, conclui-se que está em causa Imposto de Selo, com a identificação fiscal do sujeito passivo, o ano do imposto a que se refere - 2012 - e a identificação do documento e respectiva data de liquidação -21-03-2013. Consta ainda a identificação do prédio – com o respectivo município/freguesia/artigo matricial - ...- Urbano ... e ..., a verba da Tabela Geral do Imposto de Selo -28.1 – que corresponde à base legal, o valor patrimonial e quota parte, o valor isento -0-, a taxa aplicada -1%- e a colecta. É identificada ainda a importância a pagar relativa à primeira prestação e ainda a data limite de pagamento das mesmas – ABRIL/2013(...).

5. Relativamente à alegada preterição de formalidade essencial por não ter sido notificada para o exercício do direito de audição consignado no art. 60º da LGT, no âmbito do Princípio da Participação dos contribuintes nas decisões que lhes digam respeito, também não tem aplicação ao caso em apreço uma vez que o acto de liquidação em causa decorre directamente da aplicação da lei. Na realidade, não está em causa o projecto de decisão mas sim a aplicação do normativo previsto no artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

6. Invoca ainda a errónea aplicação da lei por parte da administração tributária referindo que o dispositivo normativo em causa é de aplicação aos prédios urbanos com afetação habitacional e valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, sendo que, no caso concreto as liquidações recaíram sobre lotes de terreno para construção, pelo que estará fora do campo de incidência da previsão legal imposta pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, na medida em que, esta exige “afetação habitacional”.

7. Contudo, e consultando a certidão de teor dos prédios urbanos que estão na base das presentes liquidações - artigos matriciais ... e ... da freguesia ..., concelho de ... – junta a fls. 47 e seguintes dos autos, verifica-se que os terrenos para construção estão afetos à habitação.

(...)

9. (...) existe uma informação prestada pela DSIMI – Direcção Geral de Serviços de Imposto Municipal sobre Imóveis, que se transcreve:

“Os prédios urbanos que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuída a afectação habitacional no âmbito das respectivas avaliações, (constando tal afectação das respectivas matrizes) estão sujeitos a Imposto de Selo.

O facto de na norma de incidência – verba 28.1 TGIS – se ter positivado o prédio com afectação habitacional em detrimento do prédio habitacional, faz apelo a coeficiente de afectação (art. 41 do CIMI), que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos.

10. Assim, parece ser de não considerar o pedido em apreço (...) a presente reclamação deverá ser INDEFERIDA (...).”

12. Por despacho proferido no processo de reclamação graciosa o Chefe do Serviço de Finanças declarou concordar com os fundamentos da informação prestada e em 18.07.2013 o projeto de decisão foi convertido em definitivo, com os fundamentos constantes da informação em causa.

Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se, por um lado, nos documentos juntos pela Requerente e não impugnados pela requerida bem como nos documentos constantes do processo administrativo, das posições tomadas pela requerida sobre os factos alegados pela requerente e ainda no que respeita aos ponto 7, 8 e 9 da matéria de facto no depoimento das testemunhas C e D, que depuseram de forma objetiva e sem motivo de reparo no que respeita ao dever de isenção, revelando conhecimento direto dos factos sobre que depuseram, acrescendo ainda que o conteúdo do seu depoimento foi congruente e concordante com os documentos constantes do processo.

### III – O Direito aplicável

10. Tendo a impugnante imputado diversos vícios aos atos tributário impugnados há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada a ordem do art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT (Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pag. 202).

A procedência de qualquer dos vícios invocados pela requerente conduzirá à anulação do ato tributário. No entanto, o vício de violação de lei é aquele que conduzirá à “mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos” na medida em que a sua eventual procedência impedirá a renovação do ato, o que não sucede com a anulação decorrente dos demais vícios.

Em conformidade, o Tribunal irá apreciar em primeiro lugar do vício de violação de lei.

11. Estabelecia a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na redação à data dos factos, que fica sujeita a imposto de selo a propriedade de prédios com afetação habitacional com VPT igual ou superior a 1.000.000 euros, nos seguintes termos:

“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 euros – 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%”.

Já foi abundantemente sublinhado em diversas decisões arbitrais do CAAD que o conceito de «prédio com afetação habitacional», não é utilizado pelo CIMI, nem em qualquer outro diploma legislativo, designadamente nos processos 42/2013, 48/2013, 49/2013, 51/2013, 53/2013, 144/2013.

Todas estas decisões arbitrais, embora não totalmente coincidentes no preenchimento do conceito em questão, vão no sentido do mesmo exigir, pelo menos, a possibilidade real do prédio existente ser utilizado para habitação e, em todas elas, se entendeu que os terrenos para construção, mesmo que destinado à construção de edifícios habitacionais, não se subsumem no conceito de «prédio com afetação habitacional», como resulta das seguintes passagens das mesmas:

Processo 42/2013:

“ A expressão “afetação habitacional” não parece poder ter outro sentido que não o de “utilização” habitacional, ou seja, prédios urbanos que tenham uma efectiva utilização para fins habitacionais, seja porque para tal estão licenciados, seja porque têm esse destino normal.

E não podemos confundir uma “afetação habitacional” que implica uma efectiva afetação de um prédio urbano a esse fim, com a expectativa, ou potencialidade, de um prédio urbano poder vir a ter uma “afetação habitacional”.

Processo 49/2013:

“A expressão "com afectação habitacional" inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, como se afirma na resposta da requerida, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar "outras realidades para além das identificadas no

artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI." Tal interpretação não tem apoio legal, face aos princípios contidos os arts. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.

Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 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”

Processo 51/2013:

“O ponto que importa decidir é este: há diferença entre a expressão que o CIMI utiliza de “prédio urbano habitacional” e a expressão usada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, ao aludir a “prédio com afetação habitacional”?

Estamos em crer que não, uma vez que prevalece, ainda que usando palavras um pouco diversas, o mesmo sentido fundamental de tributar a titularidade de prédios com um mesmo destino, a efetividade ou a possibilidade de o uso ser para efeitos de habitação humana, com todas as consequências que a legislação em geral e o CIMI em particular lhe dá.”

Processo 53/2013:

“ (...) deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afectação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim.”

Processo 144/2013:

“julgamos que se impõe, na interpretação do disposto na verba 28.1 da TGIS, o entendimento segundo o qual a afectação habitacional de um prédio urbano sugere que se lhe dê esse efectivo destino, ou se lhe possa directamente dar esse destino.”

Assim, ponto inequivocamente comum em todas estas decisões, e que também sufragamos, é o entendimento de que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção habitacional, não são prédios com afetação habitacional.

Na verdade, entendemos que independentemente das razões que possam ter levado a Lei nº 55-A/2012 a utilizar a expressão “prédio com afetação habitacional”, em vez de “prédio habitacional” constante do art. 6º, nº 1, al. a) do CIMI, para a subsunção à verba 28.1 do CIS não pode deixar de se exigir, pelo menos, a potencialidade real e atual (relativamente ao facto tributário) do prédio em causa ser utilizado para habitação.

12. Em todo o caso, acrescenta-se que, no caso dos autos, ainda se provou relativamente ao imóvel inscrito na matriz sob o artigo ... que o mesmo se encontra classificado como “área a consolidar/espacos verdes centrais e residenciais” pelo Plano Diretor Municipal de ....

Assim, relativamente a este imóvel, mesmo que se adotasse um conceito de «prédio com afetação habitacional» que incluísse os terrenos destinados a construção habitacional, este imóvel continuaria a não se subsumir na verba 28.1 do CIS.

13. Tendo em conta o exposto, sendo a verba 28.1 do CIS inaplicável aos prédios da Requerente não pode a pretensão anulatória da Requerente deixar de proceder, uma vez que os atos tributários estão inquinados do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de Direito.

Fica, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente, nos termos do art. 124º do CPPT, por aplicação do art. 29º, nº 1 do RJAT, bem como de qualquer outra de que Tribunal pudesse oficiosamente conhecer.

#### **IV – Decisão**

14. Pelos termos expostos, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a não aplicação da verba 28º da Tabela Geral de Imposto de Selo aos prédios em causa, propriedade da Requerente.
- b) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação dos seguintes atos tributários:
  - liquidação de imposto de selo nº ... referente ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia ... sob o artigo ... , no valor de € 13.042,50.
  - liquidação de imposto de selo nº ... referente ao imóvel inscrito na matriz urbana da freguesia ... sob o artigo ... , no valor de € 13.494,70.
  - Decisão de Indeferimento de reclamação graciosa apresentada pela Requerente proferida pelo Chefe do Serviço de Finanças de ..., em 18 de Julho de 2013.

Valor da ação: € 26.537,20 (Vinte e seis mil quinhentos e trinta e sete euros e vinte cêntimos) nos termos do disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 1 530.00 € (mil quinhentos e trinta euros) nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Lisboa, CAAD, 25 de Março de 2014.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro