

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 260/2014 -T**

**Tema: IS - Verba 28 da TGIS**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1 – **A**, com sede na ..., apresentou em 13/03/2014 um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT<sup>1</sup>, sendo requerida a AT<sup>2</sup>, com vista à apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação do IS<sup>3</sup>, relativo a terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., actual artigo ... da União de freguesias de ... e ... concelho de ... inscrito em nome do requerente, conforme se alcança da cópia da caderneta predial urbana obtida via internet em 2013/10/18 e junta aos autos.

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD<sup>4</sup> e automaticamente notificado à AT em 17/03/2014.

3 – Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exm.º Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram designados o Senhor Juiz Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa, a Exma. Senhora Dr.ª Maria Celeste Cardona e o Dr. Arlindo José Francisco, respectivamente na qualidade de Presidente e vogais, que comunicaram ao

<sup>1</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

<sup>2</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

<sup>3</sup> Acrónimo de Imposto do Selo

<sup>4</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação dos encargos no prazo regularmente estipulado.

4 - O tribunal foi constituído em 20/05/2014 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5 – Com o seu pedido, visa o requerente, a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação do imposto do selo, levados a efeito, pela AT, ao abrigo da verba 28 da TGIS<sup>5</sup> que incidiram sobre o valor patrimonial do terreno para construção já identificado.

6- Invoca para o efeito, a inaplicabilidade da verba 28 da TGIS aos terrenos para construção, uma vez que estes, do seu ponto de vista, não integram o âmbito de incidência pretendido pela aludida norma.

7 – Mas mesmo que assim não se entenda, considera que a liquidação correspondente ao documento de cobrança ... é ainda ilegal por ter caducado o direito à liquidação previsto na alínea d) do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012.

8 – Na resposta, a AT suscita como questões prévias em primeiro lugar a questão do valor da acção que será apenas de € 59 923,95 nos termos do artigo 97º-A do CPPT<sup>6</sup> e não de € 60 134,03, valor este que resulta do adicionamento de €210.08 respeitante a custas àquele valor o que contrariará o normativo invocado e daqui retira a consequência de que o tribunal arbitral deveria ser singular e não colectivo, pelo que deverá ser aferida a competência do tribunal para dirimir o litígio.

9 - Considera ainda a AT que as liquidações em causa não padecem de ilegalidade uma vez que o prédio sobre o qual as mesmas recaem tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que deverão ser mantidas dado resultarem da aplicação correcta da verba 28 da TGIS, aditada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro.

## II - SANEAMENTO

---

<sup>5</sup> Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

<sup>6</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Em 07/07/2014, o tribunal, considerando a não oposição das partes, dispensou a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e, uma vez que o processo contém já os elementos de facto necessários e suficientes para decidir de Direito, comunicou que será proferida decisão final até ao dia 29-10-2014.

Por doença do Presidente do Tribunal não foi possível proferir a decisão até àquela data. Mantendo-se aquela situação de doença, por despacho do senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD foi determinada a substituição temporária do Presidente do Tribunal Arbitral pelo Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa.

O processo não enferma de nulidades, mas foi arguida pela AT, a questão da competência em razão do valor da causa, que a verificar-se colocar-nos-ia numa situação de incompetência relativa do tribunal o que cumpre apreciar.

De acordo com o artigo 5º do RJAT os tribunais arbitrais funcionam com a intervenção de árbitro singular quando o valor do pedido de pronúncia não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo ou seja € 60 000,00 e o sujeito passivo opte por não designar árbitro. Quando o valor do pedido ultrapasse aquele valor ou o sujeito passivo opte por designar árbitro haverá a intervenção do colectivo de três árbitros.

Ora no caso concreto o sujeito passivo optou por não designar árbitro mas o valor do pedido ultrapassa os € 60 000,00, é precisamente de € 60 134,03, deste modo, independentemente do que vier a ser decidido sobre este valor para efeitos de custas nos termos do artigo 97º-A do CPPT aplicável por força do n.º 2 do artigo 3º do RCPAT<sup>7</sup>, teremos que concluir que o tribunal colectivo é competente em função do valor do pedido. Deste modo consideramos não haver questões que obstem à apreciação do mérito da causa, estando reunidas as condições para ser proferida decisão final.

---

<sup>7</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

### III - FUNDAMENTAÇÃO

#### 1 – Questões a dirimir:

- a) Saber se o direito à liquidação do IS caducou relativamente ao documento de cobrança ...,por violação da alínea d) do nº 1 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro, sendo por isso a referida liquidação ilegal.
  
- b) Saber se os terrenos para construção, que na determinação do seu VPT<sup>8</sup> lhe foi aplicado o coeficiente de afectação habitacional cujo valor apurado seja igual ou superior a € 1 000 000,00, caem no âmbito da sujeição a IS previsto na verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012 já referida.
  
- c) Saber se o valor de € 210,08 pago no âmbito do PEF<sup>9</sup> ...,instaurado por falta de pagamento no período de cobrança voluntária (Dezembro 2013) da liquidação ... no montante de € 39 949,30, deverá ser restituído, em caso de ser declarada a ilegalidade da referida liquidação.
  
- d) Por último, saber se, em caso de ser declarada a ilegalidade das liquidações, haverá lugar ou não ao pagamento dos juros indemnizatórios requeridos.

#### 2 - Matéria de Facto

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) O requerente é titular de um terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., actual artigo ... da União de freguesias de ... e ... concelho de ....

---

<sup>8</sup> Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

<sup>9</sup> Acrónimo de Processo de Execução Fiscal

- b) O VPT do referido terreno para construção é de € 3 994 930,00, valor que serviu de base às liquidações aqui postas em crise.
- c) No documento de cobrança ... consta a data de liquidação 2013-07-17, no ano de imposto consta “Lei 55-A/2012” tem ainda outra referência à Lei 55-A/2012 Artº 6º/1/f/i, valor patrimonial € 3 994 930,00 taxa 0,50 colecta € 19 974,65, data limite de pagamento Dezembro de 2013 que veio a ser pago em 04/12/2013.
- d) O documento de cobrança ... consta a data de liquidação 2013-07-17 ano de imposto 2012, verba 28.1 da TGIS, valor patrimonial € 3 994 930,00 taxa 1,00 colecta € 39 949,30, data limite de pagamento Dezembro de 2013, que veio a ser pago já no âmbito do PEF ... em 28/02/2014 acrescido de custas no valor de € 210,08.
- e) Não consideramos que haja factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **3 – Matéria de Direito**

- a) A primeira questão a apreciar é saber se a liquidação a que corresponde o documento de cobrança ... com a data de liquidação de 2013-07-17, ocorreu ou não dentro do prazo de caducidade.
- b) Como já se viu no referido documento de cobrança consta, com interesse para os autos, para além da data da liquidação, no local ano de imposto consta “Lei 55-A/2012” tem ainda outra referência à Lei 55-A/2012 Artº 6º/1/f/i, valor patrimonial € 3 994 930,00, taxa 0,50 colecta € 19 974,65, data limite de pagamento Dezembro de 2013.
- c) O nº 1 do artigo 45º da LGT<sup>10</sup> estabelece um prazo geral de caducidade de quatro anos, caso a lei não fixe outro.

---

<sup>10</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária

d) E a Lei 55-A/2012 no seu artigo 6º nº1 alínea d) estabelece um prazo de caducidade que decorre até ao final de Novembro de 2012.

e) Vejamos o teor do artigo 6º da Lei 55-A/2012 com a epígrafe “Disposições transitórias” na parte com interesse para os autos. No seu nº1 diz: “Em 2012 devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba nº 28 da respectiva Tabela Geral:

- a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012
- b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no nº 4 do artigo 2º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;
- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;
- d) A liquidação do Imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até final do mês de Novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012;
- f) As taxas aplicáveis são as seguintes:
  - i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI:0,5%
  - ii) ....”

f) Do confronto dos dados constantes no documento de cobrança em questão com as disposições enunciadas só podemos concluir que a liquidação pretendia dar cumprimento à disposição legal transcrita na alínea anterior, só que ocorreu para além do prazo mencionado na alínea d) do nº 1 do referido artigo 6º da Lei 55-

A/2012 e consequente a data limite de pagamento também difere da imposta na alínea e) do mesmo dispositivo legal, pelo que o tribunal entende ter caducado o direito à liquidação.

- g) Mas para além da questão da caducidade já resolvida quanto a uma das liquidações, a requerente entende que os terrenos para construção não se encontram abrangidos pela verba 28 da TGIS, sustentando o seu ponto de vista não só através da interpretação das normas aplicáveis, como da necessidade que o legislador teve em intervir alargando a norma de incidência e ainda da diversa jurisprudência arbitral que tem sido unânime em considerar que os terrenos para construção não podem ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como prédios com afectação habitacional.
- h) Contrapõe a requerida que os terrenos para construção têm natureza jurídica de prédios com afectação habitacional que lhe advirá do nº 2 do artigo 45º do CIMI<sup>11</sup>, nomeadamente, da expressão “valor das edificações autorizadas” o que permite na sua avaliação fazer a aplicação do coeficiente de afectação previsto no artigo 41 do CIMI e cita o Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA<sup>12</sup> Sul.
- i) A verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, sujeita a este imposto os prédios urbanos com afectação habitacional cujo VPT, apurado nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00, vigorando para o ano de 2012 o regime transitório previsto no artigo 6º da referida Lei.

---

<sup>11</sup> Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

<sup>12</sup> Acrónimo de Tribunal Central Administrativo

- j) O CIS<sup>13</sup> remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (ver nº6 do artigo 1º e nº 2 do artigo 67º ambos do CIS).
- k) Se atentarmos ao artigo 6º do CIMI, nele se estabelece que os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
- l) Do seu nº 2 retira-se que prédios urbanos habitacionais “ são os edifícios ou construções para tal licenciados ou na falta de licença, que tenham como destino tal fim” e o seu nº 3 diz-nos que terrenos para construção “ são os situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização de operação de loteamento ou construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo...”.
- m) Destes conceitos poderemos desde já concluir pela existência de autonomia entre prédios urbanos “ habitacionais” e prédios urbanos “terrenos para construção”.
- n) O legislador do IS, ao estabelecer a tributação dos prédios urbanos “com afectação habitacional”, não concretizou o conceito, pelo que teremos, por força da remissão, de ir ao CIMI e este, como já se viu, autonomiza -os, relativamente aos terrenos para construção.
- o) A expressão “afectação habitacional” não é de forma alguma patente nos terrenos para construção, nem poderá, como pretende a requerida, ser entendida com expressão integradora de outras realidades.

---

<sup>13</sup> Acrónimo de Código do Imposto do Selo

p) Acompanhamos a posição preconizada no processo 49/2013 que se transcreve:” 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.6º do CIMI , tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código. Por outro lado, não pode também ser acolhido o entendimento da requerida no sentido de que o conceito de “afectação habitacional” decorre da norma do artigo 45º do CIMI. Refere-se este artigo às regras aplicáveis na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção estabelecendo que este é o que resulta do valor da área de implantação do edifício a construir adicionado do terreno adjacente à implantação. Na fixação do valor daquela área considera-se uma percentagem variável entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Segundo a requerida, na fixação dos valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno a avaliar são utilizados os coeficientes aplicáveis na determinação do valor patrimonial tributário, designadamente o coeficiente de afectação previsto no art. 1.º daquele Código. Concluindo daí que a consideração de um tal coeficiente, dependente do tipo de utilização prevista para o prédio a edificar no terreno, será determinante para efeitos de aplicação da Verba 28 da TGIS. Suporta-se esta conclusão no pressuposto de que a expressão "prédios com afectação habitacional" apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI. Não é possível, porém, acompanhar tal conclusão. [...]. Nestes termos, 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".»

- q) O artigo 45º do CIMI está inserido no Capítulo VI – Do valor patrimonial dos prédios urbanos – e nele se estabelecem critérios para determinação do VPT que servem apenas para isso mesmo, dado que o conceito de prédios e suas espécies está tratado no capítulo I – incidência. O que o artigo 45º visa é apurar o VPT dos terrenos para construção que será influenciado pelo tipo de construções a levar a efeito, mas daí a retirar-se que estamos em presença de um prédio urbano com afectação habitacional, vai uma longa distância.
- r) Consideramos que o Acórdão do TCA Sul, citado pela requerida, tenha que ser entendido no âmbito dos critérios da determinação do VPT e não num âmbito diverso, como seja o da classificação dos prédios.
- s) De salientar que muitos dos actuais terrenos para construção permanecerão sem qualquer construção por dificuldades de mercado ou outras que obstarão a que os seus titulares concretizem as edificações previstas.
- t) O próprio legislador reconheceu que a formulação da verba 28 da TGIS, na redacção da Lei 55-A/2012 não incluía os terrenos para construção e pretendendo a sua tributação em IS, revisitou a TGIS e deu nova redacção à verba 28, através da Lei 83-C/2013 de 31 de Dezembro, ficando agora nela plasmado : ”Por prédio habitacional ou por terreno para construção...”
- u) Se dúvidas houvesse sobre se a expressão “ afectação habitacional” contemplava ou não os terrenos para construção, elas ficaram dissipadas. A tributação em IS, previsto na verba 28 da TGIS, com a redacção da Lei 55-A/2012 é manifestamente ilegal.

- v) Outra questão a resolver é saber se o valor de € 210,08 pago no PEF ...,instaurado por falta de pagamento no período de cobrança voluntária (Dezembro 2013) da liquidação ... no montante de € 39 949,30, deverá ser restituído, em caso de ser declarada a ilegalidade da referida liquidação.
- w) Ora sendo declarada a ilegalidade da dívida e a consequente anulação a AT fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, conforme a alínea b) do nº1 do artigo 24º do RJAT, que está em sintonia com o nº 1 do artigo 173º do CPTA<sup>14</sup>. Neste sentido se pronuncia Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa em anotação ao artigo 100º da LGT 2ª edição.
- x) Porém o valor em questão foi pago no âmbito de um PEF e respeita a custas, como se verifica na citação postal junta aos autos, entende o tribunal que de acordo com o nº 2 do artigo 103º da LGT, será no processo de execução fiscal que deverá ser apreciada a questão da restituição dessa quantia, pelo que não se toma conhecimento deste pedido.
- y) Verificada a ilegalidade dos actos de liquidação do IS imputáveis à AT, que os praticou sem suporte legal, e face ao comprovado pagamento das mesmas pelo requerente, tem este direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos precisos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT.

#### **IV – DECISÃO**

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

---

<sup>14</sup> Acrónimo de Código de Processo nos Tribunais Administrativos

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações constantes nos documentos de cobrança ... e ..., no valor global de € 59 923,95, por haver violação da alínea d) do nº 1 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro no primeiro caso, ao mesmo tempo que ambas são manifestamente ilegais por estarem fora da previsão da norma da verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012 já referida.
- b) Não tomar conhecimento do pedido de condenação na restituição do valor das custas no montante de € 210,08.
- c) Declarar a obrigatoriedade da AT reembolsar o requerente do IS comprovadamente pago indevidamente no montante de € 59 923,95, acrescido de juros indemnizatórios calculados à taxa legal, desde a data em que ocorreram os pagamentos das prestações tributárias e a data em que ocorra o sem reembolso.
- d) Fixar as custas, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante em € 2 448,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, sendo € 2 439,45 a cargo da requerida e € 8,55 à requerente (decaimento de 99,65% e 0,34%, respectivamente).

Notifique.

Lisboa, 05 de Novembro de 2014

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC<sup>15</sup>, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

---

<sup>15</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao acordo ortográfico.

Os árbitros,

(Jorge Lopes de Sousa,  
em substituição de Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa  
(Presidente)

Maria Celeste Cardona  
(vogal)

Arlindo José Francisco (relator)  
(vogal)