

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 11/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Terrenos para construção

I – RELATÓRIO

1 – A..., contribuinte ..., representado pela sociedade gestora B... – SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, pessoa colectiva número ..., com sede na Avenida ..., Lisboa, apresentou em 06/01/2014 um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º, do nº 1 do artigo 3º e da alínea a) do nº 1 do artigo 10º, todos do RJAT¹, sendo requerida a AT², com vista à apreciação da legalidade dos actos tributários de liquidação do IS³, relativos a dois terrenos para construção, inscritos na matriz predial urbana sob os artigos ... e ... da freguesia de ..., actualmente artigos ... e ... da freguesia da ..., concelho de ..., de que o requerente é proprietário.

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmº Senhor Presidente do CAAD⁴ e automaticamente notificado à AT em 08/01/2014.

3 – Nos termos e para os efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmº Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram designados o Senhor Juiz Desembargador Manuel

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

² Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

³ Acrónimo de Imposto do Selo

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

Luís Macaísta Malheiros, o Senhor Professor Doutor Miguel Patrício e Dr. Arlindo José Francisco, respectivamente na qualidade de Presidente e vogais, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação dos encargos no prazo regularmente estipulado.

4 - O tribunal foi constituído em 07/03/2014 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro.

5 – Com o seu pedido, visa o requerente, a declaração de ilegalidade e consequente anulação da decisão de indeferimento da reclamação apresentada, bem como dos actos tributários de liquidação da verba 28 da TGIS⁵ que incidiram sobre o valor patrimonial dos terrenos para construção já identificados.

6- Invoca para o efeito, a ilegalidade das liquidações do IS, suportada, do seu ponto de vista, na inaplicabilidade da verba 28 da TGIS aos terrenos para construção, apesar do seu VPT⁶ individual ser superior a € 1.000.000,00.

7 – Socorrendo-se da Lei n.º 55-A/2012, que aditou a verba 28 à TGIS e remeteu para o CIMI⁷ os conceitos usados no CIS⁸, nomeadamente as de “prédios com afectação habitacional”, tecendo várias considerações sobre a aplicabilidade desta norma ao caso concreto, concluiu pela sua inaplicabilidade, considerando haver erro sobre os pressupostos de Direito que inquinam as liquidações do imposto do selo aqui impugnadas, que deverão ser totalmente anuladas.

8 – Considera também que as liquidações notificadas em Dezembro de 2012 padecem de “obscuridade na fundamentação”, na medida em que no campo destinado ao ano do imposto foi colocada a menção “ Lei 55-A/2012”, o que terá impedido o requerente de

⁵ Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

⁶ Acrónimo de valor Patrimonial Tributário

⁷ Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

⁸ Acrónimo de Código do Imposto do Selo

saber a que período de tributação se reporta o imposto, concluindo que as liquidações em causa estão feridas de ilegalidade, por vício de falta de fundamentação, e violam o disposto no artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, razão pela qual deverão ser anuladas.

9 – Por último, considera haver duplicação de colecta, uma vez que as primeiras notificações onde, no campo do imposto, foi colocada a menção “Lei 55-A/2012”, estarão duplicadas com as segundas liquidações notificadas ao requerente em 2013, com expressa menção ao ano de 2012, mas sendo anuladas as primeiras por ilegais a mesma ilegalidade manter-se-á quanto às segundas devendo também ser anuladas, requerendo ainda o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do artigo 43º da LGT⁹ e 61º do CPPT¹⁰.

10 – Na resposta, a AT considera que os terrenos para construção têm natureza jurídica de prédios com afectação habitacional, uma vez que na determinação do seu VPT se tem em conta o coeficiente de afectação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI, pugnando pela manutenção dos actos de liquidação aqui postos em causa, por assim o determinar a verba 28 da TGIS aditada pela Lei nº 55-A/2012.

11 - Considera a AT que as liquidações em causa não padecem de falta de fundamentação, uma vez que a mesma obedece à formulação estipulada no nº2 do artigo 77º da LGT, nem violam o artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, na medida em que as liquidações foram efectuadas nos meses de Fevereiro e Março de 2013, de harmonia com as disposições legais aplicáveis (nº 2 do artigo 113º do CIMI).

12 - Quanto à duplicação de colecta, na perspectiva da AT, ela não existe, na medida em que a cada um dos terrenos para construção em causa, ocorreram dois factos tributários autónomos e diferentes, ambos no ano de 2012, em data distintas, que originaram as liquidações postas em crise, que não reúnem os requisitos de duplicação de colecta.

⁹ Acrónimo de Lei Geral Tributária

¹⁰ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

13 – Por último, refuta a possibilidade do pagamento de juros indemnizatórios por parte da AT, uma vez que esta fez a aplicação correcta dos normativos legais em vigor.

II - SANEAMENTO

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, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Em 23/04/2014, teve lugar a reunião do tribunal, de harmonia com o artigo 18º do RJAT e, ouvidas as partes, foi dispensada a produção de alegações orais ou escritas por desnecessárias. Em 22/05/2014, foram juntos aos autos os documentos que o requerente havia protestado juntar a final da petição inicial. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, estando reunidas as condições para ser proferida decisão final.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

- a) Saber se os terrenos para construção, que na determinação do seu VPT lhe foi aplicado o coeficiente de afectação habitacional e apurado um valor igual ou superior a €1000000,00, caem no âmbito da sujeição a IS previsto na verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro;
- b) Saber se as liquidações em causa são ilegais por falta de fundamentação nos termos alegados na petição inicial, e por violação do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012;
- c) Saber se há ou não duplicação de colecta, nos termos formulados pelo requerente;

- 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 proprietário dos terrenos para construção actualmente inscritos sob os artigos urbanos ... e ... da freguesia da ..., concelho de ... e anteriormente sob os artigos urbanos ... e ... da freguesia de
- b) O VPT de cada um dos terrenos para construção é superior a €1.000.000,00. Especificando: o artigo ... tem um VPT de €1.707.785,76, reportado a 2013, e de 1.622.599,30 reportado a 2011 e 2012, e o artigo ... tem um VPT de € 2.972.450,00.
- c) O requerente foi notificado dos actos de liquidação do IS referente a cada um dos terrenos em 05/12/2012 com data limite de pagamento até 20/12/2012.
- d) Tais notificações indicavam no campo destinado ao ano do imposto “ Lei nº 55-A/2012 e o valor de € 22.975,25 de IS a pagar, pagamento que veio a ocorrer em 19/12/2012.
- e) Em Abril de 2013, foi o requerente a ser notificado de liquidações referentes aos mesmos imóveis e ao ano de 2012, no montante de € 45.950,49, valor que veio a ser pago em 26/04/2013.

- f) Apesar de ter feito os pagamentos já referidos, o requerente, não se conformando com tais liquidações de IS, apresentou, em 19/04/2013, reclamação graciosa contra tais liquidações, vindo a mesma a ser indeferida com o fundamento de se estar em presença de terrenos para construção com o coeficiente de habitação, facto que, no entender da AT, será suficiente para a verificação dos pressupostos de incidência do IS previsto na verba 28 da TGIS

3 – Matéria de Direito

- a) O requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral, sustenta, no essencial, que, quer pela via da interpretação literal, quer pela interpretação histórica e sistemática da verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, os terrenos para construção estão afastados da tributação em IS, elencando diversas decisões arbitrais já proferidas neste sentido, concluindo pela existência de erro sobre os pressupostos de Direito de que as liquidações enfermam, o que levará à sua anulação.
- b) Por sua vez, a requerida entende que os terrenos para construção têm natureza jurídica de prédios com afectação habitacional, o que decorrerá de uma interpretação não tanto cingida à letra da lei, mas que abarque outros elementos (lógico, teleológico) que conjugados conduzirão ao verdadeiro sentido da norma e, na sua perspectiva, o legislador, ao visitar a verba 28 da TGIS, através da Lei 83-C/2013 de 31 de Dezembro, terá vindo dar corpo a esta sua interpretação.
- c) Sintetizadas as posições do requerente e da requerida, procederemos de seguida a uma análise da norma de incidência do IS sobre prédios urbanos com afectação habitacional.
- d) 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.

- e) O CIS 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).
- f) 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.
- g) 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...”.
- h) Destes conceitos poderemos desde já concluir pela existência de autonomia entre prédios urbanos “ habitacionais” e prédios urbanos “terrenos para construção”.
- i) 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.
- j) 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.

k) 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 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".»

- l) Nem se diga que a alteração produzida na verba 28 da TGIS pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, prova esse sentido integrador, uma vez que, do ponto de vista do tribunal, prova precisamente o contrário.
- m) Na verdade, o que fica provado é que na formulação da Lei nº 55-A/2012, os terrenos para construção estavam excluídos da tributação em IS pela verba 28 da TGIS e agora ,através da Lei nº 83-C/2013, passaram a ser tributados, pelo que se pode concluir que o legislador considera que a expressão “afecção habitacional” não permitia tributar os terrenos para construção em IS na formulação contida na verba 28 da TGIS, na redacção da Lei nº 55-A/2012.
- n) Nem se diga ainda que o facto do artigo 45º do CIMI prever a aplicação de um coeficiente de afectação habitacional na determinação do VPT dos terrenos para construção, será condição suficiente, por si só, para permitir incluí-los na norma de incidência da verba 28 aditada pela Lei nº 55-A/2012,nem tão pouco alterar a sua natureza de terreno para construção, dado que o que está aqui em causa é somente apurar o VPT que será influenciado pelo tipo das edificações a levar a efeito (que, diga-se, nem sempre são concretizadas e, na conjuntura actual a concretização é excepção).
- o) Ora, como já se viu, resulta do artigo 6º do CIMI uma distinção inconfundível entre prédios habitacionais e terrenos para construção, que impede que estes sejam tributados em IS nos termos pretendidos pela requerida.
- p) Neste sentido foram já proferidas diversas decisões arbitrais, nomeadamente, processos 42,48,49 e 75, todos de 2013.
- q) Aqui chegados, entende o tribunal que o conhecimento da falta de fundamentação das liquidações, a violação do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012 e a duplicação de colecta nos

termos formulados pelo requerente, fica prejudicado, dado que do supra exposto resulta clara a ilegalidade das liquidações postas em crise nos presentes autos.

4- Juros indemnizatórios

O requerente vem, ao abrigo do artigo 43º da LGT e 61º do CPPT, solicitar o pagamento de juros indemnizatórios em resultado do pagamento indevido da prestação tributária, pelo que cumpre apreciar.

Assim, face à manifesta ilegalidade dos actos de liquidação imputáveis à AT, que os praticou sem suporte legal, e face ao comprovado pagamento da prestação tributária pelo requerente, tem este direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos precisos termos do nº1 do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT.

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa ... e dos actos de liquidação de IS;
- b) Declarar a obrigatoriedade da AT reembolsar o requerente do IS indevidamente pago, 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 seu reembolso;

- c) Valor do processo € 68.925,74 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹¹, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹²

- d) Custas a cargo da requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, fixando-se o respectivo montante em € 2448,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 24 de Junho de 2014

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

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

Os árbitros,

Manuel Luís Macaísta Malheiros

(Presidente)

Miguel Patrício

(vogal)

Arlindo Francisco

(vogal)

¹¹ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹² Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária