

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 14/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28 da TGIS**

## **PROCESSO N.º 14/2015-T**

### **DECISÃO ARBITRAL**

#### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. A..., Lda., contribuinte n.º ..., apresentou em 06/01/2015, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de imposto do selo do ano de 2012.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 27/02/2015 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 16/03/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, nº 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Administração Tributária (AT), em 18/03/2015 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

- 1.5. Em 23/04/2015 a Requerida apresentou a sua resposta.
- 1.6. O tribunal perante a ausência de matéria de excepção que obstasse ao conhecimento imediato do pedido, por despacho de 05/05/2015, ordenou a notificação das partes para dizer se pretendiam a realização da reunião descrita no art. 18.º do RJAT.
- 1.7. A Requerente em 06/05/2015 apresentou requerimento no qual prescindiu da reunião a que se alude no art. 18.º do RJAT.
- 1.8. A Requerida por requerimento de 12/05/2015 sustentou igualmente a vontade em dispensar a realização da referida reunião.
- 1.9. O tribunal, no dia 29/06/2015 decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, determinou que as partes, querendo, apresentassem alegações escritas e agendou data para a prolação da decisão final no dia 24/07/2015.
- 1.10. Nenhuma das partes apresentou alegações finais escritas.

## **2. SANEAMENTO**

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

### 3. POSIÇÕES DAS PARTES

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

Sintetizando:

A Requerente entende, nomeadamente, que:

- a) «...tendo sido notificada da liquidação adicional n.º ..., datada de 19.07.2013, relativa ao Imposto do Selo respeitante ao ano de 2012...»;
- b) «Através da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo a Verba 28, sujeitando a este tributo os 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.»;
- c) «A base tributável é constituída pelo valor patrimonial tributário considerado para efeitos do IMI...»;
- d) «São sujeitos passivos, e devedores do imposto, os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios em 31 de Dezembro do ano a que o tributo respeita.»;
- e) «No tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, por remissão expressa dos arts. 5.º, n.º 1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS.»
- f) «Referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos, importa ter-se presente que o conceito relevante é o que consta do art. 2.º do CIMI, conforme, aliás, prevê o art. n.º 6 do art. 1.º do CIS.»;

- g) *«Assim, o CIMI estabelece, no seu art. 3.º, uma definição positiva de prédio rústico, definindo prédio urbano e misto, nos seus arts. 4.º e 5.º em termos meramente residuais: são assim classificadas todas aquelas realidades que, integrando o conceito fiscal de prédio, não sejam de classificar como prédios rústicos.»;*
- h) *«...um terreno para construção é um prédio urbano, porquanto, reúne os requisitos integrantes do conceito de prédio – realidade física, patrimonialidade e valor económico – e, qualquer que seja a afectação ou uso que esteja a ter, no caso de terrenos expectantes, é expressamente excluído do conceito de prédio rústico...»;*
- i) *«Dos conceitos e elementos referidos nos pontos anteriores podem-se extrair as seguintes conclusões: a) O critério relevante para a distinção entre prédios rústicos e urbanos assenta, em especial, na sua afectação efectiva ou, na falta desta, no destino normal (art. 3.º, n.º 1, do CIMI); b) Os terrenos para construção são expressamente excluídos do conceito de prédios rústicos constituindo uma espécie autónoma de prédios urbanos, de acordo com o conceito especificamente previsto no n.º 3 do art. 6.º do CIMI.»;*
- j) *«Do exposto se conclui que um prédio é classificado como terreno para construção sempre que se verificarem um conjunto de circunstâncias, em regra correspondentes à aplicação de normas pertinentes do regime jurídico que regula as edificações urbanas ou o fraccionamento de prédios rústicos, que em qualquer caso, indiquem a intenção de nele se construir, salvo se, por força de legislação aplicável, tal intenção não seja passível de efectiva concretização.»;*
- k) *«Na definição do âmbito da tributação do património a que se refere a Verba 28 da TGIS, o legislador considera, como elemento relevante de capacidade contributiva, os prédios de elevado valor que, no segmento relativo a sujeitos passivos residentes em território português, sejam detidos para efeitos habitacionais.»;*

- l) *«Todavia, fazendo aquela tributação incidir sobre prédios urbanos “com afectação habitacional”, o legislador do imposto do selo não estabelece qualquer conceito específico do que como tal deva, para o efeito, ser entendido, remetendo, antes, para as normas do CIMI.»;*
- m) *«Um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal.»;*
- n) *«Referindo-se, pois, a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.»;*
- o) *«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(...)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 nos arts. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.»;*
- p) *«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-ia dito expressamente...»;*
- q) *«Independentemente de na determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas para um terreno para construção deva ou não ser considerado um coeficiente de afectação, admite-se, por ser, óbvio e do conhecimento geral, que o*

*valor de um terreno é determinantemente influenciado pelo tipo e características dessas edificações. Porém, é matéria que extravasa a questão sobre que incide o presente pedido de pronúncia arbitral»;*

- r) *«Nas condições referidas, a circunstância de para um determinado terreno para construção estar autorizada a edificação de prédio destinado a habitação, ou a qualquer outra finalidade, ainda que deva ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno que, para efeitos tributários, continua a ser como tal considerado.».*

Doutro modo, advoga a Requerida que:

- a) *«A Lei 55-A/2012, de 29/10/2012 veio alterar o art. 1.º do CIS e aditar à TGIS a verba 28.»;*
- b) *«Com esta alteração legislativa, o IS passaria a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) seja igual ou superior a € 1.000.000,00.»;*
- c) *«A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.»;*
- d) *«Conforme resulta da expressão “(...)valor das edificações autorizadas”, constante do art. 45º, n.º 2 do CIMI, o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos*

*terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41º do CIMI.»;*

- e) *«Ao contrário da Requerente, a AT entende que “e prédios com afectação 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.»;*
- f) *«Note-se que o legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional”. Expressão diferente e mais ampla, cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º 1 alínea a) do CIMI.»;*
- g) *«...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.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno.»;*
- h) *«...muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.»;*
- i) *«A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel.»;*
- j) *«Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.»;*

k) «...a liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo do vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido».

## **4. MATÉRIA DE FACTO**

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

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

4.1.2. Em 31/10/2012, o prédio (urbano) estava matricialmente classificado como “terreno para construção”, sendo o seu valor patrimonial tributário (VPT) de € 1 736 320,00.

4.1.3. Não existe no referido prédio nenhuma construção.

4.1.4. No dia 14/11/2013 a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação de imposto do selo respeitante ao prédio identificado e ao ano de 2012.

4.1.5. Em 18/12/2014 foi a Requerente notificada do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de imposto do selo relativa ao ano de 2012.

4.1.6. A Requerente no dia 06/01/2015 apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

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



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

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

A matéria de facto dada como provada tem fonte nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

#### **5. O DIREITO**

A primeira questão que deve ser objecto de apreciação pelo tribunal consiste em delimitar o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS na sua redacção à data do facto tributário. Isto é, há que indagar se os terrenos para construção cabem na norma de incidência, como sustenta a Requerida, ou se, pelo contrário, estão excluídos da mesma.

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

Assim, a verba n.º 28 da TGIS, dispõe que se encontram sujeitos a tributação: *«Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

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

---

<sup>1</sup> Na redacção em vigor à data do facto tributário.

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

Importa ainda acrescentar que a liquidação em causa se reporta ao ano de 2012 e, consequentemente, há que aplicar o vertido no art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro. Mais concretamente, tal normativo dispõe que: «1 - Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva 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 n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior; (...)». Deste modo, o facto tributário na hipótese em apreço ocorreu em 31 de Outubro de 2012.

Revertendo tal sentido interpretativo para os autos, impõe-se dizer que o terreno para construção objecto dos presentes não se subsume à categoria de «*prédios com afectação habitacional*» e, como tal, a liquidação de imposto do selo de 2012 deve ser declarada ilegal.

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

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

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

Por tal somatório de razões, se o prédio da Requerente estava inscrito matricialmente como terreno para construção à data do facto tributário relativo ao ano de 2012<sup>7</sup>, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade. Razão pela qual, deve ser anulada a liquidação de imposto do selo de 2012, com todas as consequências legais.

## **6. DECISÃO**

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita, decide julgar-se procedente o pedido, com a conseqüente anulação do acto objecto de pronúncia arbitral.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 10 676,50, nos termos do art. 97.º- A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar integralmente pela Requerida, no montante de € 918, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 24 de Julho de 2015

---

<sup>7</sup> Isto é, 31 de Outubro de 2012, data em que o VPT do prédio era de € 1 736 320,00.



O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos