

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 94/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 94/2015-T

Tema: Terreno para construção – Verba 28.1 da TGIS

I – Relatório

1.No dia 13.02.2015, A..., titular do número de identificação fiscal ..., divorciada, residente na ..., ..., ..., requereu ao CAAD a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 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 do ato de liquidação de Imposto do Selo praticado em 18.03.2014, com fundamento na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo, respeitante ao ano de 2013, incidente sobre o terreno para construção, sito na Rua dos ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na respetiva matriz urbana sob o artigo ..., no montante de € 20.248,99.

A Requerente peticionou, ainda, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira na devolução dos montantes indevidamente pagos, juros indemnizatórios, bem como os juros de mora liquidados, despesas de constituição de garantia idónea para suspensão da execução fiscal e custas.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. 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 signatário, 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 28.04.2015.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, a de que se verifica 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 o imóvel em questão é um terreno para construção e não um edifício destinado a habitação, não se estando, portanto, perante um prédio urbano com *afetação* habitacional, mas sim face a um terreno para construção, não lhe sendo aplicável a referida verba 28.1, na redação à data do facto tributário.

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

Da sua resposta resulta que a sua posição é, em síntese, a de que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada tem a natureza de prédio com afetação habitacional, pelo que o ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido, por consubstanciar correta interpretação da Verba 28.1 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12. Para tal, sustenta a Requerida que 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 afetação previsto no art. 41.º do CIMI, e da qual resulta diferente e mais amplo sentido das realidades identificadas no art. 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI.

5. Por despacho de 11.06.2015 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º, nº 1, do RJAT, bem como a realização de alegações, com fundamento na sua desnecessidade.

6. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

II – A matéria de facto relevante

7.O Tribunal considera provados os seguintes factos:

1- A Requerente consta na matriz predial como proprietária do terreno para construção, sito na Rua dos ..., ..., ..., da freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na respetiva matriz urbana sob o artigo

2- A Requerente foi notificada do ato de liquidação de Imposto do Selo, praticado em 18.03.2014, com fundamento na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo, referente ao imóvel identificado, respeitante ao ano de 2013 no montante de € 20.248,99, a pagar em 3 prestações no valor de 6749,67 €, 6749,66 € e 6749,66 €, respetivamente, nos meses de Abril, Julho e Novembro.

Factos não provados

Não se provou que a Requerente tenha pago qualquer prestação respeitante ao imposto liquidado bem como juros de mora, custas e despesas de constituição de garantia idónea para suspensão da execução fiscal.

8. Fundamentação da decisão sobre a matéria de facto.

A decisão sobre a matéria de facto provada baseia-se nos documentos constantes dos autos que não foram objeto de impugnação, sendo ainda de referir que não ocorreu qualquer desacordo entre as partes relativamente a matéria de facto alegada e dada como provada, cingindo-se a divergência à matéria de direito.

No que respeita à matéria de facto não provada, a Requerente não fez qualquer prova relativamente ao pagamento de qualquer prestação do imposto, nem alega quando o terá efetuado, o mesmo ocorrendo relativamente a juros de mora, custas e despesas de constituição de garantia idónea para suspensão da execução fiscal.

III – O Direito aplicável

9. Estabelecia a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na redação à data dos factos, que ficava 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:¹

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%”.

¹ Esta norma foi alterada com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, alargando expressamente a base de incidência, passando a incluir os terrenos para construção.

10. Já foi abundantemente sublinhado em diversas decisões arbitrais² (designadamente nos processos 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 51/2013-T, 53/2013-T, 144/2013-T e 202/2014-T) que o conceito de “*prédio com afetação habitacional*” (que não é objeto de qualquer definição específica no Código de Imposto de Selo) não é utilizado pelo CIMI³, nem em qualquer outro diploma legislativo.

Todas estas decisões arbitrais, cuja doutrina se sufraga, vão, no essencial, no sentido de tal conceito exigir para o seu preenchimento, pelo menos, a possibilidade efetiva do prédio existente ser utilizado para habitação e, em todas elas, se entendeu que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção de edifícios habitacionais, não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, como resulta das seguintes passagens, dos mencionados processos:

Processo 42/2013-T:

“ 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-T:

² Que se podem consultar no sítio da internet “<https://caad.org.pt/tributario/decisoess/>”

³ O art. 67º, nº 2, do CIS dispõe que “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitante à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.*” Por sua vez, o CIMI usa o conceito de prédio urbano habitacional, sendo considerado como tal os edifícios/construções para tal licenciados ou os que tenham como destino normal cada um destes fins, nos termos do art. 6º, nº 1, al. a) e nº 2. Este mesmo artigo diferencia, claramente, o conceito de terreno para construção, no seu nº 1, al. c) e no nº 3.

“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-T:

“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 afectação 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-T:

“ (...) 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-T:

“(..) 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.”

Proc. 202/2014-T

“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 artigos. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.”

11. Também no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-04-2014, recurso n.º 048/14⁴ se considerou que:

“O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o

tenha –, 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 do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se interpretação da recorrente, porquanto, ao contrário do alegado, não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.”

(...)

“Conclui-se pois, com a recorrida e em conformidade com o decidido na sentença sob recurso 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 afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.”

12. Este entendimento continuou a ser perfilhado pelo Supremo Tribunal Administrativo, de modo uniforme, nos demais processos em que foi chamado a pronunciar-se. Como se pode ler no acórdão proferido no processo 0707/14, de 10.09.2014⁵:

“A questão foi já decidida por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 (Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em

⁴ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

⁵ Também disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f6fd29ac6d6ebaf380257cc3030891a?OpenDocument>.) e 48/14 (Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0e28073928824e5080257cc3003a0cbd?OpenDocument>.), e, desde então, reiterada e uniformemente em numerosos acórdãos, podendo considerar-se firmada jurisprudência no sentido de que os terrenos para construção não podem ser considerados para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro) como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente e atento o disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil (CC) (...).

13. Assim, ponto inequivocamente comum em todas estas decisões, e que acompanhamos, é o entendimento de que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção habitacional, não são prédios com afetação habitacional. Consideramos que a aplicação da verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção aditada pela Lei nº 55-A/2012, exige, pelo menos, a atualidade da afetação do prédio para habitação, não sendo suficiente a mera potencialidade de edificação para fins habitacionais.

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.

Um terreno para construção não pode, assim, ser considerado um prédio com “*afetação habitacional*”, uma vez que consiste numa realidade não apta à habitação humana. Para se atingir essa aptidão é necessária a ocorrência duma realidade que lhe é externa - a construção do edifício apto à habitação- sendo que, com tal evento deixa de existir um terreno para construção e passa a existir uma nova realidade: o edifício. E é este que pode ter afetação habitacional.

Assim sendo, os terrenos para construção não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, não lhe sendo aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo.

14. Tendo em conta o exposto, sendo a verba 28.1 do Código de Imposto de Selo inaplicável ao prédio da Requerente, não pode a pretensão anulatória desta deixar de proceder, uma vez que o ato tributário está inquinado do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de Direito.

15. A Requerente veio, ainda, peticionar o direito a juros indemnizatórios, juros de mora, custas e despesas de constituição de garantia idónea para suspensão da execução fiscal. Quanto aos juros indemnizatórios, cabe ainda apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1 daquele artigo 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*”.

Acompanhamos o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa quando escrevem que “*O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte*” (Lei Geral Tributária, encontros da escrita, 4ª Edição, 2012, pág. 342).

No caso “*sub judice*”, não sendo o erro que deu origem à liquidação imputável à Requerente, não poderia deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios, caso a Requerente tivesse feito prova de ter efetuado o pagamento da liquidação impugnada ou de alguma das suas prestações. Todavia, tal prova não foi feita, pelo que, nesta medida, a pretensão em causa não pode deixar de improceder, sem prejuízo do dever que impende sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira de dar execução à presente decisão, nos termos do artigoº 24.º, n.º 1, do RJAT.

16. Relativamente ao pedido da Requerente de ser ressarcida das despesas de constituição de garantia idónea para suspensão da execução fiscal, tal pretensão também improcede na medida em que a também não foi feita qualquer prova relativamente aos factos integrantes da causa de pedir inerente a esta pretensão e, em boa verdade, a Requerente nem sequer alegou os mesmos na sua petição, limitando-se a formular o pedido.

O mesmo se passa relativamente aos juros de mora e custas de hipotético processo de execução fiscal acrescentando que, relativamente a esta pretensão, não procederia, em qualquer caso, a pretensão da Requerente.

Com efeito, o pagamento de custas pelo Requerente não decorre diretamente da prática dos atos de liquidação ilegais, mas da ausência do pagamento voluntário das prestações tributárias. Sabendo-se que em procedimento e processo tributário vigora o princípio *“solve et repete”*, de acordo com o qual se exige ao contribuinte, nas palavras de Saldanha Sanches, *“(…) o pagamento prévio do imposto, com a devolução subsequente da quantia indevida se vier a ganhar o litígio que tem com a administração fiscal, adquirindo, neste caso, o direito a receber juros indemnizatórios”*⁶. Por outro lado, como é consabido, o contribuinte poderá evitar a instauração a execução, prestando garantia nos termos do artigo 169º do Código de Procedimento e Processo Tributário (com o consequente direito a indemnização caso a mesma venha a ser considerada indevida nos termos do artigo 53º da Lei Geral Tributária) ou obtendo a sua dispensa caso reúna os requisitos para o efeito, nos termos dos arts. 52º, nº 4 da Lei Geral Tributária e 170º do Código de Procedimento e Processo Tributário.

Nestes termos, improcede esta pretensão do Requerente.

IV – Decisão

Assim, decide o Tribunal:

a) Declarar a não aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo ao prédio em causa, de que a Requerente é titular inscrita na matriz predial urbana.

- b) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação do ato tributário *sub judice*.
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente.
- d) Julgar improcedente o pedido da Requerente de ser ressarcida de despesas de constituição de garantia idónea para suspensão da execução fiscal.
- e) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida a pagar custas suportadas pelo Requerente respeitantes a processo executivo, bem como juros moratórios.

Valor da ação: Valor: 20.248,99 € (vinte mil, duzentos e quarenta e oito euros e noventa e nove 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 1.224,00 € (mil duzentos e vinte e quatro euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 29 de Junho 2015.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro

⁶ MANUAL DE DIREITO FISCAL, Coimbra Editora, 3ª Ed., 2007, pag. 485.