

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 679/2014-T

Tema: IS –Verba 28 da TGIS – Terrenos para construção

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 679/2014-T

I – RELATÓRIO

- 1 A... – ... Ld^a, com sede na Rua ..., n.º ...- ... – ..., concelho de Sintra NIPC¹ ..., apresentou 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 RJAT², sendo requerida a AT³, com vista à anulação de acto tributário de liquidação de imposto do selo sobre a propriedade de um imóvel inscrito na matriz sob o artigo urbano n.º ... da freguesia e concelho de ... respeitante a um terreno para construção, conforme notas de liquidação n.ºs 2013 ..., 2013 ... e 2013 ... referentes a 2012 e 2014 ... e 2014 ... referentes ao ano de 2013, no montante global de € 63 877,60, oportunamente notificadas à requerente que, não se conformando com tais actos tributários, deduziu as competentes reclamações graciosas solicitando à anulação dos mesmos.

¹ Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa Colectiva.

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira.

- 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 19/09/2014.
- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram, em 31/10/2014, designados árbitros do tribunal colectivo o Exmo Senhor Conselheiro Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (Presidente) e Dr. Jorge Carita e Dr. Arlindo José Francisco (vogais), que comunicaram a aceitação dos encargos, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O tribunal foi constituído em 25/11/2014 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 a requerente, a anulação dos actos de liquidação em questão, bem do como do despacho de indeferimento expresso do Senhor Director de Finanças de Faro de 16/06/2014 relativamente à reclamação dos actos de liquidação referentes a 2012, do indeferimento tácito da reclamação apresentada quanto aos actos de 2013 e ainda do reconhecimento do seu direito ao reembolso das quantias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios, por entender que os actos de liquidação em causa são violadores da verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos sujeitos a tributação.
- 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, considerar tais actos violadores do artigo 1º do CIS e da aludida verba 28.1, entendendo que os terrenos para construção de forma alguma poderão ser considerados prédios com afectação habitacional, havendo erro nos pressupostos de facto no procedimento da AT.
- 7 Na resposta, a requerida, considera que a verba 28 da TGIS na redacção da Lei 55-A/2012 determina a tributação dos terrenos para construção, uma vez que estes têm natureza jurídica de prédios com afectação habitacional considerando que na

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa.

determinação do seu VPT⁵ se tem em conta o coeficiente de afectação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI⁶.

- 8 Que o legislador não fala em prédios destinados à habitação, mas em afectação habitacional, expressão bem mais ampla, com vista a integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6º, nº1 alínea a) do CIMI.
- 9 Nesta perspectiva, entende que as liquidações postas em crise devem ser mantida por consubstanciarem uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não sendo violadoras da Lei, seja da CRP⁷ ou do CIS⁸.

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.

O tribunal em 12/01/2015, considerando não terem sido articuladas matérias susceptíveis de discussão na reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, e, por outro lado, considerar que o mesmo continha os elementos de facto para decidir de Direito, dispensou a sua realização, fixando a data da decisão para 28 de Fevereiro de 2015.

Em 04/02/2015 por Despacho do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, foi substituído, por motivos de saúde, o Senhor Conselheiro Jorge Lino Alves de Sousa, pelo Senhor Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa que ficou a presidir.

A substituição foi devidamente notificada a todos os intervenientes no processo que nada disseram.

Assim, o processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, cumpre decidir.

⁵ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário.

⁶ Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

⁷ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa.

⁸ Acrónimo de Código do Imposto do Selo.

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 € 1 000 000,00, caem no âmbito da sujeição a IS⁹ previsto na verba 28 da TGIS¹⁰, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- b) Se, em caso negativo, as liquidações do IS em causa nos presentes autos deverão ser anuladas e, conseqüentemente também, todos os actos administrativos que lhes sucederam com elas relacionados.
- c) E se, em caso de anulação, haverá lugar à restituição das importâncias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios.

2 – Matéria de Facto

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

- a) A requerente é proprietária do terreno para construção inscrito na matriz urbana da freguesia e concelho de ..., sob o artigo
- b) No referido terreno não existe qualquer implantação de construção.
- c) A Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou relativamente àquele terreno e com fundamento na verba 28.1 da TGIS liquidação de Imposto do Selo, relativa ao ano de 2012, no valor total de € 31.938,80, a que se referem os documentos para pagamento em três prestações n.ºs 2013 ..., 2013 ... e 2013 ..., datados de 22-03-2013, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- d) A Autoridade Tributária e Aduaneira elaborou relativamente àquele terreno e com fundamento na verba 28.1 da TGIS liquidação de Imposto do Selo, relativa ao ano de 2013, no valor total de € 31.938,80, a que se referem os documentos para

⁹ Acrónimo de Imposto do Selo.

¹⁰ Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo.

pagamento em prestações n.ºs 2014 ... e 2014 ..., juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos;

- e) A requerente não efectuou o pagamento voluntário do IS e foram-lhe instaurados processos executivos, para cobrança coerciva.
- f) Quanto aos PEF's¹¹ referentes ao imposto de 2012 foi solicitado o pagamento prestacional que veio a ser deferido tendo a requerente feito prova do cumprimento do plano até à data da apresentação da petição.
- g) A requerente apresentou, em 28-03-2014, reclamação graciosa da liquidação relativa ao ano de 2012, que foi indeferida por despachos de 16-06-2014.
- h) A requerente apresentou, em 30-04-2014, reclamação graciosa da liquidação relativa ao ano de 2013, sobre a qual não foi proferida decisão no prazo de quatro meses.

3 – Matéria de Direito

3.1 - Quanto ao IS:

- a) A requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral considera, em primeira linha e em síntese, a inaplicabilidade da verba 28 da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro aos terrenos para construção.
- b) Sustenta que os terrenos para construção não poderão ser considerados prédios com afectação habitacional, socorrendo-se das disposições contidas no artigo 1º nº 1 do CIS e na verba 28º da TGIS, na redacção da Lei 55-A/2012, já referida.
- c) Do seu ponto de vista, a interpretação feita pela AT padece de inconstitucionalidade por violação de princípios com assento na CRP.
- d) Refere ainda que as diversas decisões já proferidas quer no tribunal arbitral quer no STA, sufragam o seu ponto de vista.
- e) Por sua vez, a requerida entende 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 e cita, neste sentido, o Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA¹² Sul que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está

¹¹ Acrónimo de Processos de Execução Fiscal.

¹² Acrónimo de Tribunal Central Administrativo.

consagrado no artigo 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projecto.

- f) Entende que a expressão “afecção habitacional” da verba 28 da TGIS apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies de prédios urbanos previstas no nº 1 do artigo 6º do CIMI e que o legislador ao utilizá-la pretendeu integrar outras realidades para além das mencionadas no normativo do CIMI, concluindo que as liquidações em causa devem ser mantidas e a AT ser absolvida do pedido.
- g) Sintetizadas as posições da requerente e da requerida, procederemos de seguida a uma análise da norma de incidência do IS sobre prédios urbanos com afecção habitacional.
- h) A verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, sujeita a IS os prédios urbanos com afecção habitacional cujo VPT, apurado nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00.
- i) 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).
- j) 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.
- k) 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...”.
- l) Destes conceitos poderemos desde já concluir pela existência de autonomia entre prédios urbanos “ habitacionais” e prédios urbanos “terrenos para construção”.
- m) O legislador do IS, ao estabelecer a tributação dos prédios urbanos “com afecção 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.

- n) A expressão “afecção 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.
- o) Acompanhamos a posição preconizada no processo 49/2013 do CAAD que se transcreve:” A expressão "com afecção 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 nos arts. 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária. Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência 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 “afecção 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 afecção 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 afecção 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".»
- p) O legislador ao pretender tributar em IS os terrenos para construção revisitou a verba 28 da TGIS, através da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e lá os introduziu, o que vem provar que na formulação da Lei n.º 55-A/2012, os terrenos para construção estavam excluídos da tributação em IS pela verba 28 da TGIS e agora, através da Lei n.º 83-C/2013, passaram a ser tributados, pelo que nos parece claro que o legislador considera que a expressão “afectação habitacional” não incluía os terrenos para construção.
- q) Nem se diga ainda que o facto do artigo 45.º 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 n.º 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).
- r) O Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA Sul citado pela AT que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45.º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projecto, trata-se de uma constatação, que se circunscreve à determinação do VPT e não mais que isso.
- s) Ora, como já se viu, resulta do artigo 6.º 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.
- t) Neste sentido foram já proferidas diversas decisões arbitrais, nomeadamente, processos 42, 48, 49 e 75, todos de 2013 e pelo STA.
- u) A tributação aqui posta em crise só ocorreu por erro imputável aos serviços da AT, uma vez que a verba 28 da TGIS, na redacção da Lei 55-A/2012, não permitia a tributação em IS dos terrenos para construção, pelo que deverá ser anulada com a consequente devolução dos montantes indevidamente pagos.

- v) Sendo ilegais os actos de liquidação, são também ilegais das decisões das reclamações graciosas, que os mantiveram, pois enfermam da mesma ilegalidade.

3.2 – Quanto ao pagamento de Juros indemnizatórios

- a) Encontra-se provado nos autos o pedido de pagamento prestacional que veio a ser deferido bem como o seu cumprimento até à apresentação do presente pedido, pretendendo a requerente, para além da devolução das importâncias pagas indevidamente, que as mesmas sejam acrescidas de juros indemnizatórios.
- b) O artigo 43º n.º 1 da LGT¹³ diz-nos: “ são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”
- c) Sendo o procedimento arbitral alternativo ao processo de impugnação, conforme decorre da Lei de autorização legislativa 3-B/2010 de 28 de Abril, tem sido pacífico, nas decisões de arbitragem tributária, a declaração do direito a juros indemnizatórios nos casos em que se conclua, como no presente, ter havido erro imputável aos serviços da AT do qual resulte pagamento indevido de prestação tributária.

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, por ter havido erro imputável aos serviços, anulando-se os actos de liquidação do Imposto de selo relativos aos anos de 2012 e 2013 no montante global de € 63 877,60 dado que as liquidações em causa são ilegais por violarem a norma de incidência do verba 28.1 da TGIS.
- b) Julgar procedente o pedidos de anulação do despacho de 16-06-2014, que indeferiu a reclamação graciosa relativa ao ano de 2012 e anular esse despacho, com fundamento em violação da mesma norma.

¹³ Acrónimo de Lei Geral Tributária.

- c) Julgar procedente o pedido de anulação do indeferimento tácito da reclamação graciosa relativa ao ano de 2013, com fundamento em violação da mesma norma, e anular esse indeferimento tácito.
- d) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a devolver à requerente as importâncias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios nos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT, calculados à taxa legal desde a data da ocorrência dos pagamentos até à data da sua devolução.
- e) Fixar o valor do processo € 63 877.60 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹⁴, artigo 97º-A do CPPT¹⁵, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁶.

Custas a cargo da requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, fixando-se o respectivo montante em € 2 448,00, de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 28 de Fevereiro de 2015

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,

¹⁴ Acrónimo de Código de Processo Civil.

¹⁵ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa
(Presidente)

Dr. Jorge Carita
(vogal)

Dr. Arlindo José Francisco
(vogal)

¹⁶ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.