

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 569/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Terrenos para construção

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 569/2014-T

Tema: Imposto do selo | Verba 28.1 da TGIS (2013) | Terrenos para construção

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído em 06-10-2014 no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro<sup>1</sup>, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro, Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

### 1. Relatório

#### 1.1. Constituição do tribunal arbitral

A... - **Imobiliário Lda.** sociedade matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva ..., com sede Avenida ... Lisboa, apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

<sup>2</sup> Nesta decisão designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 30-07-2014 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 01-08-2014.

Nos termos do disposto nas normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º 1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 21-09-2014. Em conformidade a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 06-10-2014.

### **1.2. O pedido da Requerente**

A Requerente pede que a “liquidação de Imposto de Selo referente ao ano de 2013, verba 28.1 da TGIS, datada de 18/03/2014, relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o art. ... da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Oeiras, no montante de € 12.253,08” seja declarada nula ou que se anule a liquidação, “por violação dos preceitos legais e princípios constitucionais citados, tudo com as devidas consequências legais”.

### **1.3. A posição da AT**

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta sustentando a liquidação e defendendo a improcedência do pedido e da sua fundamentação, baseando a sua posição na conformidade do ato com as regras sobre: (i) a formação do ato tributário no caso concreto; (ii) a identificação do autor do ato impugnado; (iii) a adequação da sua fundamentação; (iv) as normas de incidência objetiva do imposto em causa, em especial a aplicação da verba 28.1 da TGIS<sup>3</sup> aos terrenos para construção. Conclui defendendo a sua absolvição do pedido.

### **1.4. A instrução do processo**

Em 02-12-2014, foi realizada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e nela foi indicado o dia 12-01-2015 para prolação da decisão arbitral.

### **1.5. Alegações**

---

<sup>3</sup> Nesta peça utiliza-se o acrónimo TGIS para designar a Tabela Geral do Imposto do Selo.

Na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT a Requerente prescindiu de efetuar alegações, em consonância com idêntica posição tomada pela AT em requerimento incorporado com data de 19-11-2014.

### **1.6. Saneamento**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

Não há nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

## **2. Decisão**

### **2.1. Matéria de facto**

#### **2.1.1. Factos que se consideram provados**

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. A Requerente desenvolve a atividade de construção de edifícios e de compra e venda de bens imobiliários (49º RI<sup>4</sup> e seu doc. 5).
- B. O prédio da Requerente é um “terreno para construção” sito no lote ..., no ..., lugar .../..., freguesia de ... (extinta), concelho de Oeiras, inscrito na matriz sob o artigo ... (48º RI e seu doc. 3).
- C. Para o terreno está estipulada no alvará de loteamento a edificação de habitação, comércio e serviços e estacionamento (53º RI e seu doc. 3).
- D. Em 18-03-2014 foi feita pela AT a liquidação de Imposto de Selo referente ao ano de 2013, com base na verba 28.1 da TGIS, relativa ao prédio urbano

---

<sup>4</sup> Nesta peça designa-se por “RI” o requerimento inicial contendo o pedido de pronúncia do tribunal arbitral.

inscrito na matriz sob o artigo... da freguesia de ..., no montante de € 12.253,08 (introito do RI e seu doc. 1).

- E. Sobre o prédio incidiu IMI relativamente ao ano de 2013, imposto este que foi liquidado à Requerente e foi por ela paga em 30-04-2014 a 1.<sup>a</sup> prestação (112º RI e seu doc. 6).
- F. A AT não deu ao requerente oportunidade de se pronunciar antes da liquidação (41º RI e 32º da Resposta).

#### 2.1.2. Factos que se consideram não provados

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

#### 2.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto nos articulados pelas Partes, devidamente identificada.

### **2.2. Matéria de direito**

Nos autos suscitam-se as seguintes questões, que se resolverão de seguida, na medida do necessário, segundo um critério de precedência lógica:

- Deficiente caracterização do quadro factual implicando errada aplicação da norma constante da verba 28.1 da TGIS;
- Preterição da formalidade essencial na formação do ato por violação da alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT;
- Nulidade da notificação por falta de indicação do autor do ato (36.º, n.ºs 1 e 2, e 39.º, n.º 12, do CPPT);
- Falta de fundamentação da liquidação;
- Duplicação da coleta;
- Inconstitucionalidade da norma constante da verba 28.1 da TGIS.

#### 2.2.1. Questão de fundo

A questão de fundo a apreciar nos autos consiste em saber se as normas conjugadas do artigo 1º-1 CIS<sup>5</sup> e da verba 28.1 TGIS, na versão que foi vigente até 31-12-2013, resultante da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, determinam a incidência do imposto sobre os terrenos para construção ou se aquela regra apenas pretendia tributar os prédios já edificados, com afetação habitacional.

A AT sustenta que a expressão “prédios urbanos com afetação habitacional” na verba 28.1 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção. Na sua tese recorre aos conceitos do CIMI<sup>6</sup>, que permitem afirmar que *prédio* é toda a fração do território (2º-1) e que por sua vez os terrenos para construção são espécie dos *prédios urbanos* (6º-1). Defende que afetação habitacional e fim ou destino habitacional são noções com alcance diferente. Quanto à noção de *afetação do prédio urbano*, entende que é expressão mais ampla que surge pela necessidade de integrar outras realidades e para a definir utiliza as regras próprias da avaliação de imóveis e considera que a afetação depende do tipo de utilização dos prédios edificados ou nas suas características potenciais, que permitem consubstanciar determinado valor.

Por seu turno a Requerente defende orientação no sentido de que prédio urbano com afetação habitacional e terreno para construção são duas figuras distintas e que esta última não está sujeita à incidência do imposto em causa. Assenta a sua conclusão no contorno que traça da própria noção de *afetação habitacional*, no sentido de esta consistir “no uso ou propósito específico ou fim determinado” a que o imóvel é destinado, que depende em regra do seu licenciamento. Faz deste modo corresponder a noção de afetação habitacional à figura dos prédios urbanos habitacionais, já construídos, por contraposição dos terrenos que são para construção mas não contém (ainda) a edificação.

É pois sobretudo no campo da interpretação normativa que se há de encontrar a solução para o diferendo.

A Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro introduziu na regra do artigo 1º do CIS alteração no sentido de esta norma passar a contemplar também “situações jurídicas” para além de “atos, contratos, documentos, títulos papéis e outros factos” previstos na TGIS. Por outro lado, a mesma alteração legislativa aditou à TGIS a verba 28, em que prevê a tributação da

---

<sup>5</sup> Nesta peça utiliza-se o acrónimo CIS para designar o Código do Imposto do Selo.

<sup>6</sup> Nesta peça utiliza-se o acrónimo CIMI para designar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

titularidade do direito de propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000, incidindo o imposto sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI. O imposto é calculado à taxa de 1 % se o prédio em causa tiver *afetação habitacional* e à taxa de 7,5% se se tratar de pessoa coletiva residente em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

A expressão “afetação habitacional” não surge evidente no confronto com a terminologia que é utilizada pelo CIMI para fazer a definição objetiva da incidência do imposto e é justamente nela que reside a divergência interpretativa. Há que notar que é no CIMI que estão consagrados os conceitos básicos que o direito fiscal utiliza para a tributação do património, como se alcança quer do próprio 1º - 6 CIS, quer do 1º - 2 CIMT, pelo que tratando-se de um conceito comum a vários tributos há que assegurar o devido tratamento para que seja garantida a unidade do sistema, como impõem as regras da interpretação jurídica (9º - 1º CC).

Para a tributação do património e fazendo apenas uso das suas características próprias, *prédio* é afinal qualquer fração de território, incluindo as águas, plantações e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa e tenha valor económico (2º CIMI). Por sua vez os prédios podem ser rústicos ou urbanos.

São *prédios rústicos* os terrenos situados fora dos aglomerados urbanos que não sejam terrenos para construção, destinados ou destináveis a atividades agrícolas, incluindo as construções diretamente afetas a essa atividade, suas águas e plantações (3º CIMI).

Já os *prédios urbanos*, que são todos os outros e dividem-se em várias espécies, designadamente (i) prédios habitacionais; (ii) prédios comerciais, industriais ou para serviços; (iii) terrenos para construção; e (iv) outros (6º-1 CIMI). A especificação dos prédios urbanos é feita de acordo com o seu fim, ou porque esteja licenciado para o efeito em causa ou porque seja esse o fim a que é normalmente destinado (6º-3). Por sua vez cabem na qualificação de *terrenos para construção* (i) aqueles para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; (ii) os que tenham sido declarados como tal no título de aquisição (6º-3 CIMI).

Por seu turno são classificados como *outros* prédios urbanos (i) os terrenos dentro dos limites dos aglomerados urbanos em que as entidades competentes ou os instrumentos de ordenamento do território vedem o loteamento ou a construção (ii) os terrenos dentro de um aglomerado urbano que não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos e não estejam afetos a utilização geradora de rendimentos agrícolas; (iii) os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins diversos dos fins habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços (6º-4 CIMI).

É ainda admitida a classificação de *prédio misto*, quando o mesmo prédio disponha de parte rústica e parte urbana e nenhuma delas possa ser classificada como principal relativamente à outra (5º-1 e 2 CIMI).

Crê-se que as construções concetuais do CIMI devem ser entendidas como estruturantes da tributação do património, por várias razões. Primeiramente porque as próprias normas das leis fiscais desta área da tributação se expressam nesse sentido, designadamente o 1º - 6 CIS e o 1º - 2 CIMT. Em segundo lugar porque o CIMI é um verdadeiro *código* na sua aceção jurídica, *i.e.*, contém o regime nuclear das regras relativas a determinada matéria; contém a disciplina fundamental, tratando-a de forma sistemática e científica<sup>7</sup>. Em terceiro lugar, as normas do CIMI em causa foram elaboradas no âmbito da reforma da tributação do património, ponderadas no complexo normativo em que se integram e têm como função “consagrar os contornos precisos da realidade a tributar” (preâmbulo do CIMI). Toma-se por isso como exaustivo, do ponto de vista conceptual, o tratamento dos prédios feito pelo CIMI.

Importa saber se ao sujeitar a Imposto do Selo os prédios com *afetação habitacional* o legislador pretendeu afinal: (i) tributar uma espécie de prédios urbanos que não foi anteriormente autonomizada e que é constituída por todos os prédios urbanos que sejam suscetíveis de ter *afetação habitacional*, sejam eles edifícios com fim habitacional ou terrenos para construção; (ii) se pretendeu tributar os prédios urbanos que tenham efetivamente afetação a uso habitacional, *i.e.*, aqueles em que esse uso não seja uma expectativa ou potencialidade mas uma realidade.

---

<sup>7</sup> Cfr. José de Oliveira Ascensão – *O Direito – Introdução e Teoria Geral*. 3ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, pp.282-283.

Á primeira vista dir-se-á que o sistema de classificação dos prédios urbanos não comporta a possibilidade dos terrenos para construção terem em si um fim específico; os terrenos urbanos ou são para construção ou são classificados como *outros* se situando-se dentro um aglomerado urbano neles estiver vedada a construção ou se não puderem ter utilização geradora de quaisquer rendimentos. O destino ou finalidade – habitacional, comercial, industrial ou para serviços – surge assim no sistema de incidência da tributação sobre o património como um qualificativo apenas aplicável aos prédios já edificados e coincidente com a licença para a finalidade em causa ou de acordo com o destino normal (6º-2 CIMI). Claro que é sempre possível afirmar que o fim a que se refere a norma do artigo 6º-2 CIMI não é a mesma realidade que a norma do artigo 41º, que regula o *coeficiente de afetação*. Certamente que não é pois o que esta norma pretende é encontrar um elemento ponderado, sob a forma de coeficiente, que exprima o valor consolidado dos vários fins (ou *utilizações*, segundo o título constante do quadro do próprio artigo 41º) existentes, baseados nos três critérios base: comércio, serviços e habitação, combinados com a classe de *outros prédios urbanos* (caso dos estacionamento, arrecadações e arrumos), levando também em consideração fatores como o tipo de habitação (v.g. a custos controlados) ou características construtivas (coberto, fechado, etc.). Este elemento ponderado que pretende exprimir o valor consolidado para efeitos de avaliação, é denominado pelo CIMI como “coeficiente de afetação”. Ora considerar adequado que o uso do vocábulo “afetação” na TGIS pretende qualificar os prédios em que a sua avaliação compreenda a “utilização habitação” no cálculo do coeficiente de afetação, não ajuda a preservar a unidade conceptual do sistema pois a sua pureza exige que cada termo seja perfeitamente inequívoco e o seu sentido o mesmo em qualquer local em que seja utilizado.

Por outro lado nem sequer a norma do artigo 41º CIMI permite afirmar que tem *afetação habitacional* o prédio cujo fim (reconhecido ou potencial) é a habitação pois o coeficiente a que se refere o artigo 41º nunca será um coeficiente de afetação habitacional; será um coeficiente *numérico* que exprime um valor ponderado e que pode contemplar no seu cálculo *utilização* para habitação, em determinada medida. O artigo 41º do CIMI não consagra “afetação habitacional”, “afetação comercial” ou “afetação para serviços”; consagra um coeficiente de utilização que sintetizará o peso de todos no conjunto.



Aliás na versão original do CIMI, resultante do Decreto-Lei n.º 287/2003 de 12 de Novembro, o termo afetação era exclusivamente usado com o sentido de *utilização efetiva* a determinada finalidade ou destino, nas normas dos artigos 3º-1-a) e b), 3º-2, 9º-4, 27º-3 e 29º-3 ou como nome próprio do *coeficiente de afetação* nas regras dos artigos 38º-1 e 41º. Também não se confundia com *finalidade* ou *destino normal* pois a sua utilização tinha efetivamente implícita a utilização efetiva, como se deduz forçosamente da norma do artigo 3º-1-a) onde se referem prédios afetos e prédios com falta de concreta afetação mas que têm também destino normal ou utilização. A afetação surgia assim como a característica resultante da efetiva utilização e não de mera qualificação ou atributo.

Só com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2007), através dos seus artigos 77º e 78º, foi feita a introdução do artigo 40º-A e na sua redação foi utilizado o termo *afetação para habitação*. Sem desprimor para a revisão, feita no calor típico da elaboração dos orçamentos de Estado, parece que esta apenas pretendeu introduzir alterações em matéria de avaliação e já não no sistema conceptual criado (ou renovado) pelo CIMI, como se depreende do próprio âmbito da alteração que apenas se debruçou sobre os artigos 33.º, 39.º, 40.º, 41.º, 43.º, 44.º e 62.º que alterou e sobre o 40º-A que aditou, versando todos sobre esse tema<sup>8</sup>, não cuidando de manter intacta a terminologia inicial.

A utilização do termo *afetação* a determinada finalidade está historicamente ligada no CIMI à efetiva utilização para determinada finalidade e o *Código* utiliza o conceito com a devida consistência. Mais recentemente o termo está associado à finalidade dos prédios para efeitos de aplicação dos critérios de avaliação. Contudo, não se conhece qualquer caso em que a expressão seja utilizada para designar uma situação jurídica mais ampla que englobe quer o sentido de finalidade previsto no 6º-1- a) CIMI (que ele afinal nunca teve) quer a sua afetação no sentido de utilização, referido no artigo 40º-A.

Para o CIMI e concomitantemente para o CIS *afetação habitacional* não tem o sentido de compreender terrenos para construção nos quais possa vir a ser construída edificação para esse fim mas apenas os prédios urbanos habitacionais, definidos no artigo 6º-1-a) CIMI.

Só esta interpretação permite manter a unidade do sistema jurídico e certamente o legislador soube exprimir o seu pensamento utilizando a terminologia adequada e

constante para os vários códigos que regulam a tributação sobre o património, que tem raízes na respetiva reforma de 2003, solução que parece mais acertada à coerência do direito fiscal.

Outras questões se levantam sobre este tema, designadamente a de saber em que momento há afinal afetação habitacional de um prédio urbano que tenha por fim a habitação mas não se impõe a sua análise para solução do caso *sub judicio* pois o imóvel em causa ainda nem adquiriu esta classificação pois é só um terreno para construção.

A jurisprudência dominante tem consagrado soluções no sentido de não estarem compreendidas nas normas em causa do CIS os terrenos para construção, podendo ver-se a revisão feita nesta matéria pela Decisão do Tribunal Arbitral Singular constituído no CAAD de 16-10-2014, no processo 202/2014-T [ÁLVARO CANEIRA]<sup>9</sup>.

Veja-se agora em que medida é este entendimento aplicável à factualidade trazida pela Requerente.

Assentou-se que o prédio da Requerente é um “terreno para construção” para o qual está estipulada no alvará de loteamento a edificação de habitação, comércio e serviços e estacionamento. Assentou-se ainda que em 18-03-2014 foi feita pela AT a liquidação de Imposto de Selo referente ao ano de 2013, com base na verba 28.1 da TGIS, relativa ao prédio urbano da Requerente.

Da matéria de direito exposta resulta claramente que o direito de propriedade sobre terrenos para construção, como o da Requerente não está sujeito ao pagamento de IS, nos termos da verba 28.1 da TGIS. Há assim que concluir pela ilegalidade da liquidação e pela procedência do pedido da Requerente.

### 2.2.2. Questões cuja decisão fica prejudicada

Concluindo-se pela ilegalidade do ato de liquidação do IS, por violação das normas legais aplicáveis, impõe-se a respetiva anulação, o que constitui em si o objeto do pedido. Assim, face a esta solução fica prejudicado o conhecimento das outras questões suscitadas pela Requerente relativas ao mesmo ato tributário (608º-2 CPC<sup>10</sup>, ex-vi 29º-1-e RJAT).

---

<sup>8</sup> Foi também atualizado o artigo 112.º que contém as taxas do imposto.

<sup>9</sup> Acessível em <http://www.caad.org.pt/>

<sup>10</sup> Nesta peça utiliza-se o acrónimo CPC para designar o Código de Processo Civil.

### **3. Decisão final**

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral declarando-se a ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2013, datada de 18-03-2014, relativa ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ...º da freguesia de ..., concelho de Oeiras, no montante de € 12.253,08 e anular esta liquidação.

### **4. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 12.253,08.

### **5. Custas**

Nos termos do artigo 22º-4 RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que fica a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 12 de janeiro de 2015

O árbitro

(Nuno Maldonado Sousa)