

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 12/2015-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS

I – RELATÓRIO

- 1 A..., SA , com sede no sítio da ..., freguesia de ..., concelho de ..., NIPC¹ ... apresentou um pedido de pronúncia 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 atos tributários de liquidação de imposto do selo, referentes ao ano de 2013, sobre a propriedade de imóveis inscritos na matriz sob os artigos urbanos .. e ... da freguesia da ... , concelho de ..., respeitantes a dois terrenos para construção, conforme documentos de cobrança 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ... no montante global de € 36 391.53, oportunamente notificadas, contra as quais deduziu competente reclamação graciosa que veio a ser indeferida, com notificação à requerente em 13/10/2014 que, não se conformando com tal decisão e tributação, por a considerar manifestamente ilegal, deduziu o presente pedido.
- 2 Que 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 07/01/2015.
- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 27/02/2015, designado árbitro do tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.

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

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 4 O tribunal foi constituído em 16/03/2015 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação 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 atos tributários de liquidação de imposto do selo em causa com a consequente devolução dos valores indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios previstos no nº 1 do artigo 43º da LGT⁵, por os mesmos serem manifestamente violadores de princípios constitucionais, como o da igualdade fiscal, o da segurança jurídica, e o da proporcionalidade.
- 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, na doutrina expendida por diferentes autores e pela jurisprudência do TC⁶, concluindo que um terreno para construção de forma alguma poderá corresponder a um futuro incremento patrimonial, na medida em que apenas existe uma expectativa de nele vir a ser construído um edifício que pode ou não concretizar-se e, mesmo concretizando-se, o edifício poderá ou não ser licenciado para habitação.
- 7 Na resposta, a requerida, considera que a verba 28 da TGIS⁷ na redação da Lei 55-A/2012 determina a tributação dos terrenos para construção, uma vez que estes têm natureza jurídica de prédios com afetação habitacional considerando que na determinação do seu VPT⁸ se tem em conta o coeficiente de afetação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI⁹, citando Acórdão nº 04950/11 de 14/02/2012 do TCA¹⁰ do Sul.
- 8 Que o legislador não fala em prédios destinados à habitação, mas em afetação 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 perspetiva, entende que as liquidações postas em crise deverão ser mantida por consubstanciarem uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não

⁵ Acrónimo de Lei Geral Tributária

⁶ Acrónimo de Tribunal Constitucional

⁷ Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

⁸ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

⁹ Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

¹⁰ Acrónimo de Tribunal Central Administrativo

sendo violadoras da Lei, seja da CRP¹¹ ou do CIS¹², pelo que deverá ser julgada improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a requerida do pedido.

- 10 Diz ainda que em caso de precedência do pedido a requerente invoca o direito a juros indemnizatórios, por ter pago os documentos de cobrança aqui postos em crise. Na perspetiva da AT, não serão devidos, na medida em que o erro que suporta o direito aos juros indemnizatórios, não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação da factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais.
- 11 No caso concreto, a AT fez a aplicação da lei, vinculadamente, nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, pelo que não se poderá falar em erro dos serviços nos termos do previsto no artigo 43º da LGT.

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, nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Em 21/04/2015 o tribunal proferiu despacho a considerar desnecessária a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, concedendo 10 dias para as partes se pronunciarem sobre este entendimento.

No prazo estipulado as partes pronunciaram-se pela concordância com este entendimento e ambas declararam pretenderem produzir alegações escritas, tendo o tribunal concedido o prazo de 10 dias para a sua produção, conforme despacho de 25/04/2015.

Juntas as alegações e, não enfermado o processo de nulidades nem tendo sido suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa o tribunal considerou reunidas as condições para a prolação da decisão, conforme despacho de 16/05/2015.

¹¹ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

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 afetação habitacional e apurado um valor igual ou superior a € 1 000 000,00, caem no âmbito da sujeição a IS¹³ previsto na verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- b) Se, em caso negativo, a liquidação do IS em causa nos presentes autos deverá ser anulada por estar ferida de ilegalidade dado ter por base uma norma que será manifestamente inconstitucional e, conseqüentemente, serem devolvidas as quantias indevidamente pagas acrescidas de juros compensatórios, conforme prescreve o artigo 43º da LGT.

2 – Matéria de Facto

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

- a) A requerente era, no ano de 2013, proprietária de dois terrenos para construção inscritos, na matriz urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob os artigos .. e
- b) Foi notificada para proceder ao pagamento do IS aqui em questão (€ 36 391,53), conforme documentos de cobrança 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014
- c) Contra tais liquidações apresentou reclamação graciosa que veio a ser indeferida conforme notificação de 13 de Outubro de 2014.
- d) A requerente efetuou o pagamento integral dos referidos documentos de cobrança em 24 de Maio de 2014 e 28 de Julho de 2014

¹² Acrónimo de Código do Imposto do Selo

¹³ Acrónimo de Imposto do Selo

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 redação que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro, por entender que a norma em causa, é violadora dos princípios da igualdade, proporcionalidade e segurança jurídica.
- b) Sustenta que os terrenos para construção não poderão ser considerados prédios com afetação habitacional, neles há apenas uma expectativa de construção que poderá ou não ser concretizada e mesmo que o venha a ser, poderá o imóvel construído, não se destinar à habitação.
- c) Assim a AT, não lhe pode exigir, sem incorrer em ostensiva inconstitucionalidade, o pagamento do IS, liquidado com base na verba 28.1 da TGIS.
- d) Por sua vez, a requerida entende que os terrenos para construção têm natureza jurídica de prédios com “afetação habitacional” uma vez que na determinação do seu VPT se tem em conta o coeficiente de afetação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI e cita, neste sentido, o Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA Sul que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projeto.
- e) Entende que a expressão “afetação 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.
- f) Sintetizadas as posições da requerente e da requerida, e tendo em conta a jurisprudência dos tribunais arbitrais formados, que têm vindo decidir pela inaplicabilidade da verba 28 da TGIS aos terrenos para construção, procederemos de seguida a uma análise da norma de incidência do IS sobre prédios urbanos com afetação habitacional.

- g) A verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, sujeita a IS os prédios urbanos com afetação habitacional cujo VPT, apurado nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.
- h) 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).
- i) 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.
- j) 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...”.
- k) Destes conceitos poderemos desde já concluir pela existência de autonomia entre prédios urbanos “ habitacionais” e prédios urbanos “terrenos para construção”.
- l) O legislador do IS, ao estabelecer a tributação dos prédios urbanos “com afetação 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.
- m) A expressão “afetação habitacional” não é de forma alguma patente nos terrenos para construção, nem poderá, como pretende a requerida, ser entendida como expressão integradora de outras realidades.
- n) 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 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 afecção habitacional".»

- o) O legislador ao pretender tributar em IS os terrenos para construção revisitou a verba 28 da TGIS, através da Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e lá os introduziu, o que vem provar 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 nos parece claro que o legislador considera que a expressão “afecção habitacional” não incluía os terrenos para construção.
- p) Nem se diga ainda que o facto do artigo 45º do CIMI prever a aplicação de um coeficiente de afecção 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).

- q) 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 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projeto, trata-se de uma constatação, que se circunscreve à determinação do VPT e não mais que isso.
- r) 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.
- s) Neste sentido foram já proferidas diversas decisões arbitrais, nomeadamente, processos 42,48,49 e 75, todos de 2013 e pelo STA¹⁴.
- t) A tributação aqui posta em crise só ocorreu por erro imputável aos serviços da AT, uma vez que a verba 28 da TGIS, na redação da Lei 55-A/2012, não permitia a tributação em IS dos terrenos para construção, pelo que deverá ser anulada com todas as consequências legais daí advindas.
- u) Destarte, o tribunal considera desnecessária fazer a avaliação sobre se a verba 28.1 da TGIS será inconstitucional por violar os princípios da igualdade, da proporcionalidade e da segurança jurídica, uma vez que a mesma é inaplicável ao caso concreto, como se viu.

¹⁴ Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

3.2 – Quanto à devolução das importâncias indevidamente pagas, acrescidas de Juros indemnizatórios

- a) Sendo declarada a ilegalidade da dívida e a consequente anulação a AT fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, de harmonia com as disposições contidas no artigo 100º da LGT, devendo por isso restituir os valores indevidamente pagos acrescidos de juros indemnizatórios.
- b) Nesta sentido se pronuncia Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa em anotação ao já referido artigo 100º da LGT 2ª edição.
- c) No que respeita aos juros indemnizatórios, não se diga que, no caso concreto, não houve uma defeituosa apreciação de factualidade relevante ou que não houve uma errada aplicação das normas legais. Na verdade, a AT aplicou uma norma que era inaplicável aos terrenos para construção e tanto assim era, que foi o próprio legislador, ao pretender tributar em IS os terrenos para construção, revisitou a norma, como já se viu, através da Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e lá os introduziu.
- d) É pois evidente que houve por parte da requerida uma errada aplicação da norma, não restando dúvidas que há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.
- e) Assim, verificando-se a ilegalidade dos atos de liquidação do IS imputáveis à AT, dado os ter praticado sem o adequado suporte legal, e, face ao comprovado pagamento, tem a requerente direito à devolução das importâncias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios nos precisos termos do nº1 do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT¹⁵.

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar que os terrenos para construção estão excluídos da tributação em IS prevista na verba 28.1 da TGIS, na redação que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro.

¹⁵ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

- b) Consequentemente declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral, por ter havido erro imputável aos serviços, anulando-se os atos de liquidação do IS aqui em questão (€36391,53) conforme documentos de cobrança 2014 ..., 2014 ..., 2014... e 2014 ..., relativos ao ano de 2013, com todas as consequências legais daí advindas, uma vez que a liquidação em causa é manifestamente violadora da referida norma de incidência.
- c) Declarar a obrigatoriedade da AT reembolsar a requerente do IS, comprovadamente pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, desde a data em que ocorreram os pagamentos e a data em que ocorram os reembolsos.
- d) Fixar o valor do processo € 36 391,53 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹⁶, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁷.
- e) Fixar as custas, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante de € 1 836,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 19 de Junho 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.

O árbitro

Arlindo José Francisco

¹⁶ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁷ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária