

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 54/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terrenos para construção**

## **Decisão Arbitral**

### **I – RELATÓRIO**

#### **A- Tramitação processual**

1. A A.... – PROMOÇÃO IMOBILIÁRIA, S.A., pessoa colectiva com o NIF ... e com sede na Rua ..., n.º ..., ...º andar, sala 1, ... – ... .. (doravante a Requerente) veio requerer, em 3 de Fevereiro de 2015, a constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo do disposto nos números 1 e 2 do artigo 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no Dec.-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, com vista à anulação da liquidação de Imposto do Selo relativa ao ano de 2013 e consubstanciada no doc. da Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante ATA ou Requerida) com o n.º 2014 ..., incidente sobre o terreno para construção correspondente ao artigo ..., da freguesia e concelho de ..., no montante de € 91.300,00, cujo pagamento foi repartido em prestações.
2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários, que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.
4. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 14 de Abril de 2015.
5. A Requerida apresentou a sua resposta no dia 20 de Maio de 2015.

6. Nessa mesma data, a Requerida apresentou um requerimento a solicitar que fosse dispensada a reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT, em virtude de a Requerente não ter requerido a produção de prova para além da que apresentou de início e por ela própria não haver suscitado qualquer excepção susceptível de inviabilizar o conhecimento do mérito da causa desde já.
7. Notificada a Requerente do requerimento identificado no número anterior, a mesma veio aos autos dizer “nada ter a opor ao conhecimento imediato do pedido”.
8. A posição da Requerida foi deferida pelo Tribunal, por despacho de 27 de Maio de 2015.

## **B. Posição das Partes**

### 9. A Requerente alega, em síntese que:

- 9.1. É proprietária do prédio urbano situado na freguesia e concelho de ... que está descrito sob o artigo ... (doravante o Prédio);
- 9.2. O Prédio corresponde a um terreno para construção, cujo valor patrimonial tributário é de € 9.130.000,00
- 9.3. Em Março de 2014 a Requerida comunicou-lhe que havia procedido à liquidação, sobre o Prédio, do Imposto de Selo relativo à verba 28.1 da TGIS referente ao ano de 2013, à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário (doravante VPT), de que resultou a colecta de € 91.300,00;
- 9.4. A Requerente apresentou, em Agosto de 2014, reclamação graciosa, fundamentada no facto de o prédio ser um terreno para construção e não um prédio destinado à habitação, o que o exclui da previsão contida na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante TGIS);
- 9.5. A reclamação graciosa foi indeferida pela AT e ora Requerida com base no juízo de que a norma de incidência em causa se efectiva pelo coeficiente de afectação espelhado no art.º 41.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante CIMI);
- 9.6. A Requerida equiparou ilegalmente a viabilidade de construção conferida ao Prédio à afectação habitacional, violando com essa actuação o princípio da

legalidade plasmado no art.º 266.º da Constituição da República Portuguesa e no art.º 8.º da Lei Geral Tributária (doravante LGT), que exige que sejam definidos por lei os elementos essenciais dos impostos;

9.7. Mais alega a Requerente que a liquidação e a cobrança de imposto se encontram igualmente subsumidas aos princípios da legalidade e da tipicidade tributárias contidas no referido art.º 8.º da LGT;

9.8 O n.º 2 do art.º 67.º do Código do Imposto do Selo (doravante CIS) prevê a aplicação subsidiária das disposições do CIMI às matérias não reguladas no CIS que respeitem à verba 28 da TGIS, assim como o n.º 1 do mesmo normativo prevê a aplicação subsidiária da LGT, pelo que na aplicação e interpretação da verba 28 da TGIS têm de ser respeitados os conceitos contidos no CIMI para os quais o CIS remete;

9.9. Na classificação dos prédios constante do art.º 6.º do CIMI não existe a de “afecção habitacional”, pelo que estando esta prevista na verba 28.1 da TGIS, apenas pode aplicar-se a prédios urbanos que tenham efectiva utilização para fins habitacionais, seja porque estão licenciados para esse efeito, seja porque têm esse destino normal;

9.10 A posição da Requerida configura um abuso de direito na modalidade *venire contra factum proprium*, na medida em que obriga os contribuintes a recorrer à via judicial ou arbitral para obter a anulação de um acto tributário que sabe ser ilegal.

#### 10. A Requerida alega, em síntese que:

10.1. O art.º 6.º, n.º 1 do CIMI integra nas espécies de prédios urbanos os terrenos para construção;

10.2. A noção de afecção do prédio urbano tem assento na parte relativa à avaliação dos imóveis porque este incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação;

10.3. Conforme resulta da expressão “valor das edificações autorizadas”, constante do art.º 45.º, 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 isso aplicável o coeficiente de afectação previsto no art.º 41.º do CIMI;

10.4. O conceito de “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;

10.5. O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, antes optou pela noção “afectação habitacional”, noção diferente e mais ampla, cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art.º 6.º, n.º 1, a) do CIMI;

10.6. A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa, daí a regra constante do art.º 45.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno;

### **C – Factos provados**

11. Com base nos factos alegados pelas partes e não contestados, assim como na documentação junta aos autos, fixa-se a seguinte factualidade relevante:

11.1. A Requerente é a única proprietária do Prédio;

11.2. O Prédio corresponde a um terreno para construção, cujo VPT é de € 9.130.000,00;

11.3. Sobre o Prédio, a ATA liquidou o Imposto do Selo relativo à verba 28.1 da TGIS referente ao ano de 2013, à taxa de 1% sobre o respectivo VPT, de que resultou a colecta de € 91.300,00;

11.4. A Requerente apresentou reclamação graciosa daquela liquidação, que foi indeferida pela Requerida;

### **II – SANEAMENTO**

12. O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º n.º 2, e 6.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem, nem existem questões prévias para serem decididas

### III. FUNDAMENTAÇÃO

A questão a decidir nos presentes autos é a de saber o âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, mais especificamente, saber se nela estão incluídos os terrenos para construção. Sinteticamente a questão que se coloca é a de saber se um terreno para construção é um prédio com afectação habitacional para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

O Tribunal Arbitral Tributário é novamente chamado a pronunciar-se sobre a questão de saber se os terrenos para construção, com VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, podem subsumir-se ao conceito de prédios (urbanos) “com afectação habitacional”, a que alude a já identificada verba 28.1 da TGIS.

Esta questão foi já apreciada em vários processos, tanto no âmbito da Arbitragem Tributária (cf. decisões proferidas no âmbito dos processos números 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 51/2013-T, 144/2013-T, entre outros<sup>1</sup>), como pelos sucessivos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Administrativo, que se pronunciaram, reiteradamente e de forma uniforme, sobre a questão decidenda (cf. Ac. STA de 22/04/2015, proferido no processo 347/15, e toda a jurisprudência aí citada, e Ac. STA de 29/04/2015, proferido no processo 21/15, entre outros<sup>2</sup>), não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada pelas decisões já proferidas, importando

<sup>1</sup> Todos disponíveis na base de dados do CAAD.

<sup>2</sup> Todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

assim reiterar a jurisprudência firmada, que decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto de Selo, previstos na verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55/2012, de 29 de Outubro, como prédios (urbanos) com afectação habitacional.

A verba 28 da TGIS anexa ao CIS foi aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, vigente à data da liquidação em causa nos presentes autos e tinha o seguinte conteúdo:

“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, seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário para efeitos de IMI:

28.1 – Por prédio com afectação 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 Ministério da Justiça – 7,5%.”

A redacção da verba 28.1 foi, entretanto, alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2014, passando o ponto 28.1 a utilizar o conceito de prédio habitacional e a dispor o seguinte: “28.1 Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%”. Porém, a alteração legislativa operada não tem aplicação aos presentes autos que têm por referência o ano de 2013. Com efeito, como já foi salientado pelo Ac. do STA de 29/04/2015, esta alteração não tem aplicação a situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos autos.

Como já aludimos, a questão que se coloca nos presentes autos é a de saber qual o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ou seja, apurar se os terrenos para construção podem subsumir-se ao conceito de prédios (urbanos) com afectação habitacional.

Vejamos,

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 CIS ou no CIMI para o qual o n.º 2 do art.º 67.º do CIS remete a título subsidiário, quando estejam em causa matérias não reguladas respeitantes à verba 28.1 da TGIS, se definiu o conceito de prédio com afectação habitacional.

Da leitura do CIMI verificamos uma distinção entre prédios urbanos e prédios rústicos, definindo-se como prédios urbanos todos aquele que não devem ser classificados como rústicos – cf. art.º 4.º do CIMI. Diz-nos o n.º 1 do art.º 6.º daquele diploma que os prédios urbanos se dividem em: habitacionais [al. a)]; comerciais, industriais ou para serviços [al. b)]; terrenos para construção [(al. c)] e outros [(al. d)].

O CIMI define **prédios habitacionais**, comerciais ou industriais ou para serviços como os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins – cf. art.º 6.º, n.º 2. Os **terrenos para construção** são os terrenos situados, dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operações de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente, os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos – cf. art.º 6.º, n.º 3.

Resulta, pois, que o CIMI não oferece uma definição específica do que sejam prédios com afectação habitacional, tendo-se colocado, nos vários litígios a que deu azo a redacção da verba 28.1, na sua versão originária, a questão de saber qual o âmbito de incidência da mesma.

Como tem sido sufragado nos vários acórdãos e decisões arbitrais a que já aludimos, a expressão afectação habitacional não pode ter outro sentido que não o de “utilização” habitacional, ou seja, prédios urbanos com efectiva utilização para fins habitacionais, seja porque para tal estão licenciados, seja porque têm esse destino normal.

Os terrenos para construção, não estando edificados, não satisfazem *per si* qualquer condição de serem considerados prédios com afectação habitacional, uma vez que não possuem licença de utilização para habitação e, por outro lado, não são, pela sua própria natureza, habitáveis.

Com efeito, a afectação habitacional que refere o CIMI surge sempre referida a “edifícios” ou “construções” existentes, autorizados ou previstos, porque apenas estes podem ser habitados, o que não acontece, naturalmente, com os terrenos para construção. Ou, dito de outro modo mais sintético, os terrenos para construção não são susceptíveis de serem utilizados para habitação.

O facto de na determinação do VPT dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se levar em conta a afectação que será para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cf. art.º 45.º, n.º 1 e 2 do CIMI) não transforma os terrenos para construção em prédios com afectação habitacional.

A expressão prédio urbano com afectação habitacional que encontramos na verba 28.1. da TGIS, no confronto com as espécies de prédios que surpreendemos no art.º 6.º n.º 1, afasta do âmbito de aplicação daquela os prédios urbanos que não sejam habitacionais, como sucede aos que tenham destinos comerciais, industriais, sejam terrenos para construção e outros, cujas categorias podem ler nas alíneas b) a d) do n.º 1 do art.º 4.º do CIMI.

Por outro lado, como já foi salientado em anteriores decisões sobre esta matéria, aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Secretário

de Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente<sup>3</sup>:

“O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”

Como realçou a decisão n.º 144/2013-T do CAAD, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apresentou esta proposta de lei referindo as expressões “prédios urbanos habitacionais”, que são os que constam da alínea a) do n.º 1 do art.º 6.º do CIS e “casas”, sendo manifesto que, num caso e noutro, nesses conceitos não cabem os terrenos para construção, referidos que são na alínea c) do citado preceito<sup>4</sup>.

Assim, os terrenos para construção não se subsumem ao conceito de prédio com afectação habitacional, prevista no ponto 28.1 da TGIS.

Em face do exposto, reitera-se, na esteira das decisões já proferidas, que os terrenos para construção não estão abrangidos pelo conceito de prédio (urbano) com afectação habitacional constante da verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ou seja, na redacção anterior à lei do Orçamento de Estado para 2014.

### **Decisão:**

Pelos fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal a liquidação de Imposto do Selo, constante do documento com o n.º 2014 ..., com data de 18/3/2014, no valor de € 91.300,00 e, consequentemente, anular aquela liquidação, com todas as legais consequências;

<sup>3</sup> Cf. DAR I Série n.º 9/XII-2, de 11 de Outubro, pág. 32.

<sup>4</sup> Cf. Decisão arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD, proferida pelo Dr. Nuno Pombo, aqui árbitro vogal e, também, Ac. do STA de 29/04/2015 e 23/04/2014, disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

b) Condenar a Requerida nas custas do presente processo.

**Valor do processo:**

Nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, conjugado com a al. a) do n.º 1 do art.º 97.º-A do CPPT e n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária, fixa-se à causa o valor de € 91.300,00.

**Custas:**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12.º e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.754,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 22 de Junho de 2015

Os Árbitros

(Manuel Luís Macaísta Malheiros)

(Alexandra Gonçalves Marques)

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art. 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art. 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.