

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 80/2015-T**

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

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. Fundo A, pessoa colectiva n.º ..., representado pela B... –, S.A., apresentou em 09/02/2015, pedido de pronúncia arbitral, no qual solicita a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de imposto do selo do ano de 2012 e de 2013.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 01/04/2015 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 17/04/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Administração Tributária (AT), em 05/05/2015 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.
- 1.5. Em 05/06/2015 a Requerida apresentou a sua resposta e em requerimento autónomo solicitou, perante a ausência de qualquer excepção que obstasse ao conhecimento do mérito, a dispensa da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT.
- 1.6. A Requerente em 09/06/2015 apresentou requerimento no qual expressou a sua concordância com o identificado em 1.5. da presente.

1.7. O tribunal no dia 07/08/2015 decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, determinou que as partes, querendo, apresentassem alegações escritas e agendou data para a prolação da decisão final no dia 14/09/2015.

1.8. Nenhuma das partes apresentou alegações finais escritas.

## **2. SANEAMENTO**

A cumulação de pedidos objecto dos presentes autos é admissível, porquanto respeita a actos de liquidação do mesmo imposto e verba da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS). Como também se verifica a identidade entre a matéria de facto e porque a procedência do pedido depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito.

O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, consequentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

## **3. OBJECTO DO LITÍGIO**

A Requerente alega que a verba 28.1 não se aplica aos prédios inscritos matricialmente como «terrenos para construção» e, como tal, o prédio inscrito sob o art. ..., da freguesia de ... de que é proprietária e, classificado como tal, não se encontra sujeito ao pagamento de imposto do selo, apesar de ter um valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1 000 000.

Para formular tal conclusão, argumenta que, desde logo, o prédio não reúne um requisito essencial para a sujeição, ou seja, a afectação habitacional que permita a utilização humana. Alega ainda que na redacção da verba 28.1 da TGIS, à data dos factos tributários, o Código do Imposto do Selo (CIS) não esclarecia o que se devia entender acerca de «afectação habitacional», para efeitos da norma em apreço.

Mais, na estrutura argumentativa do seu pedido de pronúncia consta ainda que: i) a alteração introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro e que modificou a redacção da verba 28.1 da TGIS, na qual constam agora os «terrenos para construção» não tem efeitos retroactivos; ii) os prédios «habitacionais» e os «terrenos para construção» são duas classes diferentes de prédios urbanos; iii) no que tange aos «terrenos para construção», não se pode dizer que tenham enquanto tal, afectação habitacional, na medida em que esta afectação tem que ser efectiva e não meramente potencial e futura; iv) nem sequer o licenciamento da obra pode ser indicador da afectação do terreno a habitação, até porque, na maioria das situações, a construção autorizada também prevê para o mesmo edifício a utilização para fins comerciais ou serviços e v) o facto de na determinação do VPT dos «terrenos para construção» se remeter para o coeficiente de afectação consubstancia um mero indicador que o legislador entendeu utilizar para calcular tal VPT.

Peticiona também a Requerente uma indemnização por prestação de garantia indevida, acrescida de juros legais, relativamente ao processo de execução fiscal instaurado por falta de pagamento voluntário de imposto do selo do ano de 2012. Com efeito, alega que para suspender o processo de execução fiscal n.º ... apresentou garantia bancária, sustentando que até à data de apresentação do pedido de pronúncia arbitral incorreu em € 1055,16 de gastos com tal fonte.

Termina, reclamando o reembolso do montante de imposto do selo pago (1.ª prestação do ano de 2013), no montante de € 6081,68 e deduzindo um pedido de juros indemnizatórios.

Por seu turno, a Requerida, defende que o conceito de «prédio com afectação habitacional», para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS compreende, quer os prédios edificadas, quer os terrenos para construção, chamando a atenção para o elemento literal da

norma. Isto é, na sua opinião, é relevante o facto de o legislador não ter optado por «prédios destinados à habitação», mas por «afecção habitacional».

Sustenta ainda que a mera constituição de um direito potencial de construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa e muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.

#### **4. MATÉRIA DE FACTO**

##### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

4.1.1. A Requerente é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., Lisboa, sob o art. n.º ....

4.1.2. Em 31/10/2012, o prédio (urbano) estava matricialmente inscrito como «*terreno para construção*», sendo o seu VPT de € 1 824 500,00.

4.1.3. Em 31/12/2013, o prédio (urbano) estava matricialmente inscrito como «*terreno para construção*», sendo o seu VPT de € 1 824 500,00.

4.1.4. No dia 30/01/2014 a Requerente apresentou reclamação graciosa do acto de liquidação de imposto do selo relativo ao ano de 2012 e respeitante ao prédio identificado em 4.1.1. da presente.

4.1.5. Em 02/12/2014 foi a Requerente notificada do indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada relativamente à liquidação de imposto do selo relativa ao ano de 2012.

4.1.6. O valor da liquidação de imposto do selo do ano de 2013 é de € 18 245.

4.1.7. O prazo de pagamento voluntário da última prestação da liquidação de imposto do selo do ano de 2013 terminou em 30/11/2014.

4.1.8. No dia 11/08/2014 a Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação de imposto do selo do ano de 2013, no montante de € 6223,45.

4.1.9. A Requerente no dia 09/02/2015 apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

#### **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

4.2.1 O processo de execução fiscal n.º ... 2014 ... foi instaurado para cobrança do valor liquidado a título de imposto do selo do ano de 2012.

Não existem quaisquer outros factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

#### **4.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO QUE SE CONSIDERA PROVADA**

A matéria de facto dada como provada tem fonte nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

#### **4.4. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO QUE NÃO SE CONSIDERA PROVADA**

Não foi junto aos autos pela Requerente qualquer documento que ateste que o processo de execução fiscal n.º ... 2014 ... foi instaurado para cobrança do imposto do selo do ano de 2012.

### **5. O DIREITO**

A primeira questão que deve ser objecto de apreciação pelo tribunal consiste em delimitar o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS na sua redacção à data do facto tributário. Isto é, há que indagar se os «*terrenos para construção*» cabem na norma de incidência, como sustenta a Requerida, ou se, pelo contrário, estão excluídos da mesma.

Para concretizar tal tarefa há, desde logo, que procurar a norma cujas partes dissentem na sua interpretação.

Assim, a verba n.º 28 da TGIS, dispõe que se encontram sujeitos a tributação: «*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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 - Por prédio com afectação habitacional – 1 %...»<sup>1</sup>.

Deste modo é, desde logo, necessário recortar o conceito de «*prédio (urbano) com afectação habitacional*» a que alude a norma em interpretação. Ora, não sendo possível resolver a questão com recurso ao Código do Imposto do Selo (CIS), é por força da estatuição do art. 67.º, n.º 2 do mesmo diploma necessário aplicar as normas do CIMI quanto ao conceito e espécies de prédios urbanos.

Consequentemente, dispõe o art. 4.º do CIMI sobre o conceito de prédio urbano: «...são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos...». E continua o art. 6.º, n.º 1 de tal diploma: «Os prédios urbanos dividem-se em: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros». O n.º 2 dispõe que: «Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins».

Assim, para a subsunção de um prédio em cada uma das categorias enumeradas, releva a natureza da utilização, isto é, o fim a que o mesmo se destina.

Ora, cabem na verba de imposto do selo em análise, os prédios que já estão adstritos a fins habitacionais, isto é, aqueles a que se deu esse destino<sup>2</sup>. Mas é legítimo formular a seguinte questão: e em relação àqueles prédios (terrenos para construção) com tal destino ou, aqueles em que a destinação é desconhecida, subsumem-se a prédios «...com afectação habitacional»?

---

<sup>1</sup> Na redacção em vigor à data do facto tributário.

<sup>2</sup> V. neste sentido, nomeadamente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 048/14, de 09/04/2014, no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA; o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 046/14, de 14/05/2014, no qual foi relator o conselheiro ASCENSÃO LOPES e o acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

A resposta à referida pergunta não pode deixar de ser negativa. Com efeito, o teor literal da verba em análise permite afastar do âmbito de incidência aqueles terrenos para construção que não têm concretizado qualquer tipo de utilização, na medida em que ainda não estão aplicados ou destinados a fins habitacionais. Por outras palavras, não é possível proceder à sua subsunção como prédios «...*com afectação habitacional*», porquanto ainda não têm qualquer afectação ou outro destino, a não ser a construção de tipo desconhecido<sup>3</sup>.

Ainda assim, pode questionar-se: integram o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS os terrenos para construção que ainda não estão aplicados a fins habitacionais e já têm um direito determinado, como é o caso de uma licença de loteamento? Julgamos que não. Na verdade, o art. 6.º, n.º 2 do CIMI, subsidiariamente aplicável, aponta no sentido de ser necessária uma afectação efectiva.

Na verdade, o legislador não utilizou a expressão «prédios habitacionais», mas pelo contrário «*prédio com (nosso sublinhado) afectação habitacional*», isto é, o prédio tem de ter já efectiva a afectação a esse fim.

Ora, tal sentido interpretativo fica claro com a mobilização de um resumo das palavras do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República da proposta de lei<sup>4</sup>, na medida em advogou que aquela: i) visava criar uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor; ii) criava uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas a habitação e iii) a taxa incidiria sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Ou, dito de outro modo, a categoria a que legislador se refere com a expressão «*prédio com afectação habitacional*» são as «casas».

O mesmo sentido interpretativo mantém-se, ainda que se considere que na determinação do VPT dos prédios urbanos, classificados como «*terrenos para construção*», se deva ter em linha de conta a afectação que terá a edificação para estes autorizada ou prevista, com vista a apurar o valor da área de implantação. Tal não significa

<sup>3</sup> V. acórdão proferido no âmbito processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

<sup>4</sup> Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, pág. 32.

que os «terrenos para construção» devam ser classificados como prédios com afectação habitacional, uma vez que esta destinação se refere, na economia do CIMI, a prédios e construções que possam ser habitados<sup>5</sup>.

Importa ainda acrescentar que uma das liquidações em causa se reporta ao ano de 2012 e, conseqüentemente, há que aplicar o vertido no art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro. Mais concretamente, tal normativo dispõe que: «1 - Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral: a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012; b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior; (...)». Deste modo, o facto tributário na hipótese em apreço ocorreu em 31 de Outubro de 2012.

Revertendo a globalidade de tal sentido interpretativo para os autos, impõe-se dizer que o terreno para construção objecto dos presentes não se subsume à categoria de «*prédio com afectação habitacional*» e, como tal, as liquidações de imposto do selo de 2012 e de 2013 devem ser declaradas ilegais.

Ainda assim podia julgar-se abalada esta interpretação com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014) no segmento em que deu nova redacção à verba 28.1 da TGIS, na qual se remete agora para as categorias descritas no art. 6.º do CIMI, isto é, «*prédio habitacional*» e «*terreno para construção*». Todavia, entendemos que não, porque, como sustenta a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA<sup>6</sup>: «... o legislador não atribuiu carácter interpretativo (...), 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...». Isto é, nada se concretiza em relação aos actos praticados ao abrigo da redacção anterior e demonstra-se outra opção legislativa com a referência às espécies de prédio urbano, i) «habitacional» e ii) «terrenos para construção». Conseqüentemente, tal alteração legislativa em nada modifica a decisão vertida no parágrafo anterior.

<sup>5</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 048/14, de 09/04/2014 no

Por tal somatório de razões, se o prédio da Requerente estava inscrito matricialmente como «terreno para construção» à data do facto tributário relativo ao ano de 2012 e de 2013, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade. Razão pela qual, devem ser anuladas as liquidações de imposto do selo de 2012 e de 2013, com todas as consequências legais.

No que tange, ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida, o art. 53.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT) dispõe que: «*O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida*». O n.º 2 e 3 de tal normativo acrescentam que: «*O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo*» (nosso sublinhado) e «*A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente*».

Preliminarmente, no caso *sub judice* é possível concluir que há «erro imputável aos serviços», porquanto: i) a requerente obteve vencimento no pedido de anulação e ii) o fundamento da anulação não lhe é imputável, na medida em que quem aplicou o direito aos factos foram os serviços da Requerida. Ou, dito de outro modo, quem efectuou a liquidação foram os serviços.

Todavia, sustenta a Requerente que para suspender a execução fiscal n.º ... 2014 ... incorreu em € 1055,16 de custos. Contudo, apesar de existir referência a tal processo executivo no teor da garantia bancária prestada, a verdade é que, não fez prova a Requerente que tal montante se reporta ao processo de execução fiscal instaurado para cobrança de imposto do selo do ano de 2012, sendo certo que só a esta tal incumbia.

---

qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

<sup>6</sup>No âmbito do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 048/14, de 09/04/2014 por esta relatado.

Deste modo, tem de improceder tal pedido, absolvendo-se da instância a Requerida.

Finalmente, o art. 43.º, n.º 1 da LGT dispõe 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». Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial e iii) pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Assim, é possível questionar: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à referida questão é afirmativa. Com efeito, o art. 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que: «É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário».

Conhecendo a questão, a ilegalidade das liquidações é imputável à Requerida, perante a falta de amparo normativo aquando da sua prática. Consequentemente, procede o pedido de juros indemnizatórios, contados à taxa apurada, de acordo com o previsto no art. 43.º, n.º 4 da LGT, entre a data em que foi efectuado o pagamento indevido e até integral reembolso.

## 6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita, decide julgar-se procedente o pedido, com a conseqüente anulação dos actos objecto de pronúncia arbitral, com todas as conseqüências legais, incluindo a restituição do montante pago a título de imposto do selo (1.ª prestação do ano de 2013) e juros indemnizatórios até integral reembolso. No mais, absolve-se da instância a Requerida no que concerne ao pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 36 490 (o valor das liquidações objecto de pronúncia), nos termos do art. 97.º-A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar integralmente pela Requerida, no montante de € 1836, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 14 de Setembro de 2015

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)