



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 28/2015-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS; terreno para construção

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 28/2015 – T

Tema: Imposto de Selo – verba 28.1 da TGIS – terreno para construção

Autora / Requerente: A..., S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante A.T.A.)

1. Relatório

Em 19-01-2015, a sociedade anónima A..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na Avenida ..., n.º ... R/C Esq.º, ..., doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista, de forma imediata, à anulação da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa, e de forma mediata, à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto de Selo da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), referente ao ano de 2013 e relativos ao prédio urbano (terreno para construção) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, e com o valor patrimonial tributário de 2.088.915,10 €.

A Requerente pede a anulação das liquidações de Imposto de Selo correspondentes à primeira e à segunda prestações do imposto do ano de 2013, no valor de 6.963,05 € cada.

A Requerente alega que o imóvel a que se refere a liquidação de Imposto de Selo é um terreno para construção, e por isso, não tem afetação habitacional, pelo que as liquidações em causa são ilegais por terem por base a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) que, no seu entender, é manifestamente inconstitucional por violação dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da segurança jurídica.

A Requerente pede ainda a devolução do valor do imposto de selo pago, no valor total de 13.926,10€, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Foi designada como árbitro único, em 10-03-2015, Suzana Fernandes da Costa.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 25-03-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 06-05-2015 (dentro do prazo legal para o efeito).

A A.T.A. defende que o pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações controvertidas deveria ser julgado improcedente, uma vez que as liquidações em crise consubstanciam uma correta interpretação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, já que o referido prédio tem natureza jurídica de prédio com afetação habitacional.

A A.T.A. requereu ainda, na mesma data, a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do Regime de Arbitragem Tributária.

Notificada a Requerente sobre este pedido da A.T.A., a mesma veio informar, em 12-05-2015, que nada tinha a opor à dispensa da realização da reunião, e que não prescindia da apresentação de alegações por escrito, em prazo a conceder para o efeito.

Em 14-05-2015, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e a conceder o prazo de 30 dias para Requerente e Requerida, por esta

ordem e de modo sucessivo, apresentarem as suas alegações escritas. Decidiu-se também no mesmo despacho fixar como data para a prolação da decisão arbitral o dia 10-09-2015.

Em 22-05-2015 veio a Requerente juntar as suas alegações, sendo que a A.T.A., notificada para o efeito, não apresentou quaisquer alegações.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

2. Matéria de facto

2. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, descrito como terreno para construção e que tem um valor patrimonial tributário de 2.088.915,10 €.
2. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto de Selo n.º 2014 ..., relativa ao prédio urbano acima identificado, notificação que incorporava também documento de cobrança da primeira prestação do imposto do ano de 2013, no valor de 6.963,05 €, a pagar até 30-04-2014, conforme documento 1 junto ao pedido arbitral.
3. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto de Selo n.º 2014 ..., relativa ao prédio urbano acima identificado, notificação que incorporava também documento de cobrança da segunda prestação do imposto do ano de 2013, no valor

- de 6.963,05 €, a pagar até 31-07-2014, conforme documento 2 junto ao pedido arbitral.
4. A Requerente apresentou reclamação graciosa das duas liquidações de Imposto de Selo em causa nos presentes autos, conforme documento 3 junto ao pedido arbitral.
 5. A reclamação graciosa das referidas liquidações de Imposto de Selo foi expressamente indeferida, tendo sido a Requerente notificada do seu indeferimento por carta registada com aviso de receção em 24-10-2014, conforme cópia da decisão junta ao pedido arbitral como documento 5.
 6. A Requerente procedeu ao pagamento do imposto de selo constante das duas liquidações acima referidas, conforme comprovativos juntos ao pedido arbitral como documentos 6 e 7.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos e nos factos admitidos por acordo.

3. Matéria de direito:

3.1. Objeto e âmbito do presente processo

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se o imóvel que foi objeto das liquidações de imposto de selo, sendo terrenos para construção, têm afetação habitacional e se lhes é aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS).

Sobre esta mesma questão já se pronunciaram, entre outros, os acórdãos do CAAD proferidos nos processos número 53/2013-T, 49/2013-T, 42/2013-T, 180/2013-T, 75/2013-T, 215/2013-T, 240/2013-T, 284/2013-T, 288/2013-T, 310/2013-T, 12/2014-T, 151/2014-T, 202/2014-T, 210/2014-T, 276/2014-T, 514/2014-T, 516/2014-T, 523/2014-T, 599/2014-T e 663/2014-T.

O Supremo Tribunal Administrativo também já se pronunciou sobre esta questão, designadamente nos acórdãos dos processos n.º 048/14 de 09-04-2014, 0467/14 de 02-07-2014, n.º 0676/14 de 09-07-2014, n.º 0395/14 de 28-05-2014, n.º 01871/13 de 14-05-2014 e n.º 055/14 de 14-05-2014, n.º 0425/14 de 28-05-2014, n.º 0396/14 de 28-05-2014, n.º 0274/14 de 14-05-2014, n.º 046/14 de 14-05-2014, 01481/14 de 15-04-2015, 0764/14 de 15-04-2015, n.º 0279/15 de 22-04-2015, n.º 021/15 de 29-04-2015 e n.º 01479/14 de 17-06-2015. Como se lê no acórdão proferido no processo n.º 0676/14 de 09-07-2014: “Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afetação habitacional”, e resultando do artigo 6º do Código do IMI – subsidiariamente aplicável ao Imposto de Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto de Selo (Verba n.º 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro) como prédios urbanos com afetação habitacional.”

3.2. Questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência daquele n.º 28.1 da TGIS

3.2.1. Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28 à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), com a seguinte redação:

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 (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1 % (...);

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011; (...)

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

A verba 28.1 TGIS e as subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, contém um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária que é o de “prédio com afetação habitacional”.

Vejamos:

3.2.2. Conceito de prédios utilizados no CIMI

No CIMI, enumeram-se as espécies de prédios nos seus artigos 3.º a 6.º. Não se vislumbra em qualquer destes artigos o conceito de “prédio com afetação habitacional”.

A noção mais aproximada do teor literal desta expressão utilizada é a de «prédios habitacionais», que o n.º 2 do artigo 6.º do CIMI define como abrangendo «os edifícios ou construções» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito. Também não se encontra este conceito em qualquer outro diploma.

3.2.3. Conceito de «prédio com afetação habitacional»

A verba 28.1 da TGIS referia-se em 2013 “prédio com afetação habitacional”.

A palavra «afetação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «ação de destinar alguma coisa a determinado uso».

Como se lê no acórdão do CAAD proferido no processo n.º 53/2013-T, em que foram árbitros o Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, a Sra. Dra. Conceição Pinto Rosa e o Sr. Dr. Alberto Amorim Pereira:

”é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas”.

São classificados como terrenos para construção, e atento o disposto no artigo 6º n.º 3 do Código do IMI, aqueles em que o proprietário tenha adquirido o direito de neles construir ou de proceder a operações de loteamento, bem como os que tenham sido adquiridos expressamente para esse efeito. Neste sentido veja-se JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES *in Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, 2010, página 97.

Note-se que na classificação como terreno para construção é irrelevante a afetação que as futuras construções venham a ter, designadamente habitacional, comercial, industrial ou para serviços.

Por sua vez, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-07-2014, do processo n.º 0676/14, em que é relatora a Conselheira Dulce Neto, refere-se que “a afetação habitacional surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo suscetíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6º do CIMI).“

Da mesma forma, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-05-2014, processo n.º 046/14, em que é Relator Ascensão Lopes, refere-se que “não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afetação habitacional”, e resultando do artigo 6º do Código do IMI – subsidiariamente aplicável ao Imposto de Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto de Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afetação habitacional.”

Podemos assim concluir que os “terrenos para construção”, não podem ser considerados como “prédios com afetação habitacional” para efeitos de aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo.

Proibição da analogia e da interpretação da extensiva

Poder-se-á, por outro lado, colocar a questão da possibilidade de aplicação da analogia à verba prevista na verba 28.1 da TGIS. Ora, sobre esta matéria dispõe o n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual:

“4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica”

Quanto às matérias abrangidas pela reserva de lei, atente-se ao artigo 103.º, n.º 2 da CRP e ao artigo 8.º da LGT. Segundo estas normas o princípio da legalidade fiscal abrange a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Isto é também referido na obra “O Princípio da Legalidade Fiscal” de Ana Paula Dourado, Almedina, 2007, página 106.

Sendo a verba 28.1 TGIS uma norma de incidência, abrangida pelo princípio da legalidade fiscal, é proibida a sua aplicação analógica a situações aí não expressamente previstas.

Da mesma forma, também não será de admitir uma interpretação extensiva da referida verba que permitisse incluir na expressão constante da lei os terrenos para construção. Sobre interpretação rege o artigo 11.º, n.º 1 a 3 da LGT e o art.º 9.º do Código Civil.

Entendemos que não é possível uma interpretação extensiva da referida verba que incluía na mesma os terrenos para construção, já que a mesma sempre teria que ter um mínimo de correspondência na letra da lei, o que não ocorre.

Relativamente ao elemento histórico, o facto de a verba 28.1 TGIS ter sido entretanto expressamente alterada, com a Lei de Orçamento de Estado para 2014, de forma a incluir, a partir de 01.01.2014, os prédios para construção, permite também concluir que esses prédios não eram tributados na redação vigente até 31.12.2013.

Aplicação do regime à situação da Requerente

O prédio da Requerente é um terreno para construção detido por uma empresa. Pelo que se referiu, não se está perante prédios com afetação habitacional, pelo que não incide sobre esses prédios o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.

Por este facto, as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida enfermam de vício de violação daquela verba n.º 28.1 TGIS, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

O supra exposto implica necessariamente que o ato de indeferimento da reclamação graciosa interposta pela Requerente contra as liquidações de Imposto do Selo que são objeto destes autos, padece igualmente de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que conduz também à declaração da sua ilegalidade e consequente anulação (*cf.* artigo 135.º do CPA).

4. Dos juros indemnizatórios

A Requerente pediu a condenação da A.T.A. a devolver o tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT estabelece 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»*.

No caso em apreço, o erro que afeta as liquidações é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que praticou os atos de liquidação por sua iniciativa, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento de cada uma das quantias até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Como resulta do referido artigo 43.º n.º 1 da LGT, o direito a juros indemnizatórios depende do pagamento de dívida tributária em montante indevido.

Enfermando de ilegalidade as liquidações de Imposto de Selo do ano de 2013, n.º 2014 ... no valor de 6.963,05 € e n.º 2014 ... no valor de 6.963,05 €, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao integral reembolso por parte da AT, nos termos dos artigos 43º da LGT e 61º n.º 2 do CPPT.

5. Decisão

Em face do exposto, determina-se:

- a) julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade das liquidações de Imposto de Selo do ano de 2013, n.º 2014 ... no valor de 6.963,05 € e n.º 2014 ... no valor de 6.963,05 €;
- b) julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente a quantia paga de 13.926,10 €, acrescida de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo.

6. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 13.926,10 €.

7. Custas:



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

Notifique.

Lisboa, 03 de setembro de 2015.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O árbitro singular,

Suzana Fernandes da Costa