

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 172/2015-T

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

Processo n.º 172/2015-T

I – Relatório

1.1. A...., S.A., NIPC ..., com sede em ..., ..., ...-... Leiria (doravante apenas designada por «requerente»), tendo sido notificada da liquidação do imposto de selo n.º 2013 ..., referente ao ano de 2012, no montante de €53.296,70, e não se conformando com a mesma, apresentou, em 13/3/2015, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos arts. 1.º, 2.º, n.º 1, al. a), e 10.º, n.º 2, al. c), todos do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, daqui em diante designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista que “[seja] anulada ou declarada nula a liquidação de imposto de selo *in casu*, com as consequências legais”.

1.2. Em 21/5/2015 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

1.3. Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, em 22/5/2015. A AT apresentou a sua resposta em 29/5/2015, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido da requerente.

1.4. Por despacho de 17/7/2015, o Tribunal considerou, nos termos do arts. 16.º, als. c) e e), e 19.º do RJAT, ser dispensável a produção de prova pericial solicitada pela requerente (dado que os elementos constantes dos presentes autos eram suficientes para uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas), bem como a reunião do artigo

18.º do RJAT, e que o processo estava pronto para decisão. Foi, ainda, fixada a data de 22/7/2015 para a prolação da decisão arbitral.

1.5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

II – Fundamentação: A Matéria de Facto

2.1. Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “a liquidação ora em apreço decorre pretensamente da aplicação do disposto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro”; **b)** “conforme se comprova na caderneta predial urbana referente ao terreno *in casu*, já junta como Doc. 2, trata-se de «terreno para construção» e não de um prédio com afectação habitacional”; **c)** “o loteamento que deu origem ao prédio ora em apreço não prevê qualquer afectação habitacional para o imóvel em causa”; **d)** “a liquidação de imposto de selo em causa apenas pode ser compreensível como um mero lapso da Autoridade Tributária, estando a mesma ferida de ilegalidade”; **e)** “a liquidação de imposto de selo em causa foi levada a efeito sob a invocação da «Verba da TGIS n.º 28.1», quando é certo que a apontada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, não prevê a tributação de terrenos para construção, mas a de «prédio com afectação habitacional»”; **f)** “a liquidação de imposto de selo ora em apreço, em nome do princípio da legalidade e da tipicidade dos tributos, só poderia ter sido operada com base no disposto na Tabela Geral do Imposto de Selo e de acordo com os factos aí previstos pelo legislador”; **g)** “o acto de liquidação em análise é assim nulo e de nenhum efeito, pois a quantia exigida não tem qualquer fundamento legal ou factual (art. 77.º da LGT e art. 98.º/c do CPPT; cf. art. 133.º do CPA)”.

2.2. Conclui a requerente que deve ser “julgado procedente, por provado, [o pedido de pronúncia arbitral], com fundamento nas razões de facto e de direito acima apresentadas, e em consequência ser anulada ou declarada nula a liquidação de imposto de

selo *in casu*, com as consequências legais”. A requerente requer, também, “o reembolso da quantia indevidamente paga relativamente a essa liquidação, acrescida dos juros indemnizatórios devidos.”

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, em síntese, na sua contestação, que: **a)** “na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, em sede de IS, há que recorrer ao CIMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no art. 67.º, n.º 2, do CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10”; **b)** “para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada, valendo neste sentido esta ordem de considerações: a) na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exacto sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nela contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, de acordo com o disposto no art. 9.º do CC, *ex vi* art. 11.º da LGT. b) o art. 67.º, n.º 2, do CIS manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI. c) a afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção. d) a própria verba 28 TGIS remete para a expressão «prédios com afectação habitacional», apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI.”; **c)** “ao contrário do propugnado pela Requerente, a AT entende que 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”; **d)** “o legislador não refere «prédios destinados a habitação», tendo optado pela noção «afectação habitacional» – expressão diferente e mais ampla, cujo sentido há-se ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI”; **e)** “a mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa, daí a regra constante do art. 45.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno”; **f)** “a previsão

da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional”; **g)** “a liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido”; **h)** “não se vislumbra a necessidade de produção de prova pericial”.

2.4. Conclui a AT, em face do *supra* mencionado, que “deve o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação controvertida ser julgado improcedente, absolvendo-se a AT do pedido”.

*

2.5. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) A requerente é proprietária de prédio urbano (“Terreno para Construção”), descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o n.º ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia designada como União das Freguesias de ... e ... e município de ... (v. Docs. 1 e 2 anexos à petição inicial).

ii) A requerente foi notificada da liquidação do Imposto do Selo n.º 2013 ..., respeitante ao ano de 2012, no montante de €53.296,70 (v. Doc. 3 anexo à p.i.), da qual consta a verba 28.1 da TGIS como fundamento para a aplicação da taxa de 1% ao valor patrimonial do imóvel no valor de €5.329.670,00.

iii) O valor da liquidação em causa foi pago pela requerente (v. Doc. 4 anexo à p.i.).

iv) Em 14/4/2014, a ora requerente apresentou reclamação graciosa (v. Doc. 5 anexo à p.i.). O indeferimento da referida reclamação foi notificado à requerente em 23/12/2014 (v. Doc. 8 anexo à p.i.).

2.6. Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

III – Fundamentação: A Matéria de Direito

No presente caso, são três as questões de direito controvertidas: saber se na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012 de 29/10, se devem incluir os terrenos para construção e, em particular, se os terrenos para construção com valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000 se subsumem, ou não, na espécie dos prédios urbanos “com afectação habitacional” [1]; saber se a verba 28.1 da TGIS, viola os princípios da legalidade e tipicidade dos tributos [2]; saber se são devidos juros indemnizatórios à ora requerente [3].

1) Esta é uma questão que, independentemente das questões de constitucionalidade que coloca, nomeadamente ao nível do princípio da igualdade e da possibilidade de existência de uma tributação em Imposto do Selo sobre imóveis numa óptica pura de tributação sobre o Património sem qualquer ligação com o princípio da equivalência ou do benefício (o princípio fundamental do IMI), tem sido sobejamente tratada, quer na jurisprudência do CAAD, quer na jurisprudência do STA.

Efectivamente, é hoje interpretação unânime das entidades julgadoras que é de afastar do âmbito de incidência do Imposto do Selo os terrenos para construção que ainda não têm definido qualquer tipo de utilização, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais.

De facto, os terrenos para construção, quer na perspectiva do direito urbanístico, quer na perspectiva do direito fiscal, têm uma natureza distinta dos prédios com fins habitacionais, já que, no momento anterior à realização da benfeitoria (a construção em si) não têm utilização definida constituindo-se como simples activo fundiário, não podendo, por isso, ser considerados prédios com afectação habitacional.

Note-se que a intenção do legislador foi claramente restritiva. Quando utiliza a expressão “fins habitacionais” expressa claramente uma vontade de apenas incluir os prédios habitacionais no âmbito de incidência da norma, excluindo claramente aqueles com

vocação comercial e industrial (mesmo se integrados em zonas urbanas que, numa situação limite de concretização que se traduz na existência de um Plano de Urbanização ou Plano de Pormenor aprovado), dado que a sua afectação concreta depende da sua edificação definitiva.

Neste contexto, diversa jurisprudência concluiu que as liquidações sindicadas padecem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois os prédios relativamente ao qual foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 constituem-se como terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «prédios habitacionais».

A Fazenda Pública vem alegando que, para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da TGIS, o conceito de “prédios com afectação habitacional” compreende não apenas os prédios edificados como, também, os terrenos para construção, já que, o legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”, expressão que considera diferente e mais ampla, integrando outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º 1, al. a), do CIMI.

Concluindo que a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba n.º 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções – aplicando-se, portanto, aos terrenos para construção com essa afectação.

Tal não se afigura como correcto pelas razões já avançadas.

Com efeito, a questão em apreciação é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica à questão que foi apreciada e decidida no STA nos recentes acórdãos de 9/4/2014, proferidos nos processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e nos acórdãos de 23/4/2014, proferidos nos processos n.ºs 270/14, 271/14 e 272/14, nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo,

prevista na Verba 28.1 da respectiva Tabela Geral (na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como “prédios urbanos com afectação habitacional”.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por se concordar inteiramente com a respectiva fundamentação, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no acima referido Acórdão proferido no processo n.º 1870/13:

«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 Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é um função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha –, 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 (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos.

Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação do recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, *ab initio*, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios

habitaçãois, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «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” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.

O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor *da área de implantação* (cfr. os n.ºs 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a “afectação 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 susceptíveis 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” – art. 6.º do CIMI).

Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a *prédios edificados* (artigo 41.º do Código do IMI).

Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro». (fim de citação).

Como se disse, é esta jurisprudência que aqui se acolhe e se reitera, atendendo à regra constante do n.º 3 do artigo 8.º do Cód. Civil – que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, sendo que a requerida não aduziu nova fundamentação que infirme tal orientação jurisprudencial.

Também em sede arbitral, ver, no mesmo sentido dos arestos do STA já mencionados, por exemplo, as DA proferidas nos processos n.º 301/2013-T, de 31/7/2014, n.º 308/2013-T, de 28/4/2014, n.º 384/2014-T, de 8/2/2015, e n.º 516/2014-T, de 12/1/2015.

2) Mostrando-se procedente o entendimento da requerente quanto à questão anterior, torna-se desnecessário, face ao art. 124.º do CPPT, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, do RJAT, averiguar, especificamente, da alegação relativa aos princípios da legalidade e tipicidade dos tributos.

3) São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vd. art. 43.º, n.º 1, da LGT).

É, por isso, condição necessária para a atribuição dos referidos juros a demonstração da existência de erro imputável aos serviços. Nesse sentido, vd., por ex., os

seguintes arestos: “O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT [...] depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.” (Ac. do STA de 30/5/2012, proc. 410/12); “O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação «houve erro imputável aos serviços», entendido este como o «erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal»” (Ac. do STA de 10/4/2013, proc. 1215/12).

Ora, tendo havido, como decorre do que se observa em **1)**, erro imputável aos serviços, conclui-se pela procedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à requerente.

IV – Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, do acto de liquidação impugnado, e o reembolso da importância indevidamente paga.

- Julgar procedente o pedido também na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €53.296,70 (cinquenta e três mil duzentos e noventa e seis euros e setenta cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerida, no valor de €2142,00 (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 22 de Julho de 2015.

O Árbitro,

Miguel Patrício

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.