

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 318/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo; terreno para construção

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO.

1. Em 19 de maio de 2015 a associação “A..., CRL”, titular do número de pessoa colectiva ... (doravante designada apenas por a “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à obtenção de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado por “RJAT”), na sequência do indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo (IS) do ano de 2012, referente ao Lote n.º ... do Loteamento de..., terreno para construção inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da Freguesia de..., concelho de ..., no valor global de € 10.657,60 (dez mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e sessenta cêntimos).
2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6º e da alínea b) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro único o signatário, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.
4. O tribunal arbitral ficou constituído em 10 de Agosto de 2015.

5. Em 29 de Setembro de 2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta.

6. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como as alegações foram dispensadas pelo Tribunal, por razões de economia e celeridade processual e da proibição da prática de actos inúteis.

7. A posição da Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral, é, em resumo, a seguinte:

7.1. O indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação de IS do ano de 2012, objecto da presente pronúncia arbitral, no montante de € 10.657,60, é ilegal por violação do artigo 1.º do Código do IS e da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), e por assim ser, pede ao Tribunal Arbitral a sua anulação.

7.2. Entende a Requerente que a interpretação subjacente à liquidação em referência, segundo a qual os terrenos para construção são prédios com afectação habitacional, padece de inconstitucionalidade por violação do princípio da capacidade contributiva com consagração na Constituição da República Portuguesa.

7.3. Aliás, o conceito de terreno para construção, para efeitos fiscais, não pode ser considerado prédio afecto a habitação, ao abrigo do disposto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do IS e da mesma Verba 28. O prédio em causa tem natureza de terreno para construção, pelo que não possui, nem podia possuir, licença de utilização para habitação.

7.4. Assim, o entendimento da AT padece de erro nos pressupostos de facto, quando afirma que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, e como tal, o acto de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido, por consubstanciar correcta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12.

7.5. Por todo o exposto, a liquidação de IS, referente ao ano de 2012, efectuada ao abrigo da Verba 28.1 da respectiva TGIS, correspondente ao prédio em referência, deve ser anulada, com todas as consequências legais, nomeadamente, a devolução do montante pago de € 10.657,60, acrescido de juros indemnizatórios.

8. A posição da Requerida expressa na Resposta, é, em síntese abreviada, a seguinte:

8.1. No Requerimento Inicial apresentado pela Requerente, é omitida qualquer referência a um pedido de anulação do acto de indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa. Pelo que, o acto sindicado será o de liquidação de IS, do ano de 2012, cujo termo do prazo de pagamento voluntário respeitante à 3.^a e última prestação ocorreu em 30.11.2013.

8.2. Ora, tendo o prazo de pagamento voluntário terminado em 31.11.2013, o pedido arbitral apresentado em 19.05.2015 é extemporâneo, de acordo com o artigo 10.º do RJAT, devendo a Requerida ser absolvida.

8.3. Não obstante, é entendimento da AT que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, em harmonia com a Verba 28 da Tabela Geral do IS, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12, devendo o acto de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral ser mantido.

8.4. A alteração legislativa fez com que o IS passasse a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário (VPT) constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (Código do IMI) seja igual ou superior de € 1.000.000,00.

8.5. No entanto, uma vez que não existe uma definição sobre o conceito de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional em sede de IS, há que recorrer ao Código do IMI, de acordo com o previsto no artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, determinando o exacto sentido e alcance da norma, de acordo com o disposto no artigo 9.º do Código Civil, *ex vi* do artigo 11.º da LGT.

8.6. Assim, 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, referindo-se que a mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa, daí a regra do artigo 45.º do CIMI, consagrando que para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é necessária uma divisão entre a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir e a área de terreno livre.

8.7. Ainda assim, não pode ser ignorado o Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE) que tem como pressuposto as edificações já construídas, nos termos do artigo 77.º do RJUE, ou seja, muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.

8.8. Nesta cadênciã, a Requerida conclui pela improcedência total do pedido de pronúncia arbitral formulado, sendo evidente a conformidade legal do acto objecto dos presentes autos, não violando qualquer preceito constitucional.

II – QUESTÃO DECIDENDA.

9. Em face do exposto nos números anteriores, a principal questão a decidir é a seguinte:

- a) O indeferimento tácito do pedido de revisão do acto tributário de liquidação do Imposto do Selo (IS) do ano de 2012, referente ao Lote n.º ... do Loteamento de..., terreno para construção inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da Freguesia de..., concelho de ..., no valor global de € 10.657,60 (dez mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e sessenta cêntimos) da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, padece de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e ainda, de vício de violação da lei, no sentido de que os terrenos para construção se integram no conceito de prédios com “afectação habitacional” para efeitos de incidência do IS a que se refere a Verba 28 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, na sua redacção originária.

III – SANEAMENTO.

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

Na resposta apresentada pela Requerida, de acordo com o artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, foi invocada uma excepção (i) intempestividade do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, por entender a Requerida que no requerimento inicial é omitida qualquer

referência a um pedido de anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa, resumindo-se o acto sindicado à liquidação do IS constante das notas de cobranças com termo de pagamento voluntário em 30.11.2013. Dado que a Requerente apresentou o seu pedido de constituição do tribunal arbitral em 19.05.2015, este é manifestamente extemporâneo, nos termos do artigo 10.º do RJAT.

Acontece que, a Requerente, em requerimento datado de 08.10.2015 onde contesta a procedência de tal excepção de intempestividade, solicitou, se dúvidas existiam, uma ampliação do pedido, nos termos do artigo 265.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e), do artigo 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, uma vez que a ampliação do pedido pode ser efectuado até ao encerramento da discussão em 1.ª instância, se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo, como é o caso, considerando a apresentação do pedido de revisão oficiosa em 03.12.2014, formando-se o indeferimento tácito em 02.04.2015, a Requerente tinha até ao dia 01.08.2015 para apresentar impugnação para este Tribunal, o que fez em 19.05.2015 (cfr. artigo 57.º, n.º 1, 3 e 5 da LGT, artigo 279.º, alínea c) do Código Civil, artigo 102.º, n.º 1 alínea d) do CPPT).

Assim sendo, o Tribunal entende que o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, de acordo com o n.º 1 do artigo 10.º 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 artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Tudo visto, cumpre proferir.

IV – FUNDAMENTOS DE FACTO.

11. Tendo em conta o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

- A.** A Requerente é legítima proprietária do Lote n.º ... do Loteamento de..., terreno para construção inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da Freguesia de..., concelho de ... (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 3 anexo ao Requerimento Inicial).
- B.** A AT atribuiu ao prédio em referência, para efeitos de aplicação da Verba 28.1 da TGIS, o “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto” de € 1.065.760,00 (um milhão, sessenta e cinco mil e setecentos e sessenta euros) – (cfr. documentos juntos aos presentes autos como docs. n.º 3 e 6 anexos ao Requerimento Inicial).
- C.** Em conformidade com o valor patrimonial tributário atribuído ao prédio em causa, a AT procedeu às respectivas liquidações de IS com base na Verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo, notificadas ao Requerente, no valor global de € 10.657,60 (dez mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e sessenta cêntimos) – (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 6 anexo ao Requerimento Inicial).
- D.** As liquidações referenciadas na alínea anterior foram objecto de um pedido de revisão oficiosa em 03.12.2014 (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 2 anexo ao Requerimento Inicial).
- E.** O Requerente, na fase executiva, procedeu aos seus pagamentos integrais (cfr. documentos juntos aos presentes autos como docs. n.º 1-A, 1-B e 1-C anexos ao Requerimento Inicial).

12. Os factos enunciados no n.º anterior integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

13. Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

V – FUNDAMENTOS DE DIREITO.

14. Vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a questão já enunciada (*vd.*, supra n.º 9).

15. Assim, a questão que se suscita consiste em saber da legalidade do entendimento segundo o qual os terrenos para se construção integram no conceito de prédios com “afecção habitacional”, para efeitos de incidência do IS a que se refere a Verba 28 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, na sua redacção originária.

16. A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, de acordo com o artigo 4.º, determinou que a partir do ano de 2012 o IS tinha que incidir sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis que titulassem a “...*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), (...) fosse igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.*”, definindo uma nova incidência objectiva do IS sobre a propriedade (regime transitório que lhe foi definido para o ano de 2012 pelo artigo 6.º da referida Lei).

Na factualidade dos presentes autos arbitrais (*vd.* ponto A. do n.º 11) verifica-se que ao prédio de que é proprietária a Requerente foi atribuído pela AT, para efeitos de aplicação da Verba 28 da TGIS, o valor patrimonial tributário de € 1.065.760,00 (um milhão, sessenta e cinco mil e setecentos e sessenta euros). Poder-se-ia pensar, desde logo, que tal prédio integrava o âmbito de incidência da Verba 28 da TGIS aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro. No entanto, este diploma legal, ao aditar a Verba 28 à TGIS,

acresce ainda um requisito de aplicabilidade constante da Verba 28.1 – a incidência de IS, à taxa de 1%, sobre o valor patrimonial tributário de prédios iguais ou superiores a € 1.000.000,00, é aplicável somente a prédios com “*afecção habitacional*”.

17. E é perante este requisito adicional que Requerente e Requerida divergem. O conceito de “*afecção habitacional*” integra necessariamente o conceito de “terreno para construção” para efeitos de incidência de IS? A Requerente vem alegar que tal conceito não surge definido em qualquer disposição do Código do IS, e também não é usado no Código do IMI, para onde expressamente remete o n.º 2 do artigo 67.º do Código do IS, quando estejam em causa matérias não reguladas no Código do IS relativamente à Verba 28, como é o caso. Procurando interpretar a Lei de acordo com o artigo 9.º do Código Civil, *ex vi* do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT), a Requerente entende inequivocamente que não resulta da Lei nem do seu espírito a intenção de abranger na Verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção, qualquer que seja a potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno, como é a interpretação da Requerida.

18. Não podemos acompanhar, salvo o devido respeito, a posição da Requerida porque não é aceitável que, perante um conceito impreciso não definido pelo legislador, se incluam nos terrenos para construção, qualquer que seja o seu tipo e finalidade, edificações que neles serão, ou poderão ser, edificados.

Atendendo às realidades identificadas no artigo 6.º do Código de IMI, diploma para o qual remete o n.º 2 do artigo 67.º do Código do IS, existe uma clara distinção entre prédios urbanos “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*”, que em nada faz parecer que, sem mais, os “*terrenos para construção*” sejam considerados como “*prédios com afecção habitacional*”, ainda que os mesmos comportem essa potencialidade futura.

19. A Requerida vem alegar que 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 afecção que terá a edificação para ele autorizada ou

prevista, para determinação do respectivo valor da área de implantação (vd. artigo 45.º, n.ºs 1 e 2 e artigo 41.º, ambos do Código do IMI), o STA, no acórdão de 09 de Abril de 2014, ao teor do qual este Tribunal adere em pleno, concluiu que “... *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” – artigo 6.º do CIMI).*” (vd. processo n.º 01870/13, disponível em www.dgsi.pt/jsta).

20. O legislador entendeu segmentar os prédios urbanos de acordo com a respectiva afectação (vd. artigo 41.º do Código do IMI). De acordo com os artigos 4.º e 6.º do Código do IMI, os prédios urbanos estão agrupados segundo três categorias: (i) habitacionais, comerciais, industriais e para serviços; (ii) terrenos para construção e (iii) outros. Pelo que, na definição de “prédios com afectação habitacional”, o legislador não quis referir-se a terrenos para construção e inclui-los no 1.º grupo. Aliás, nunca podia assistir razão à Requerida quando entende que muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção, o que não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, quando só perante uma construção existente num espaço em que, a mesma, até é legalmente vedada, é tida em conta para fins meramente de tributação, de acordo com o artigo 10.º da LGT.

21. Diga-se que apenas dois anos passados, certamente em resultado da sua imprecisão, o conceito de “afectação habitacional” foi abandonado pela Verba 28 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 28 da Tabela Geral, em vigor a partir de 2014. Fala-se, agora, que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou

prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da Verba 28.1 da TGIS, desde que o VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00, recortando 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.

22. Já verificámos que da letra da Lei nada de inequívoco decorre para definir o conceito de “afecção habitacional”. No entanto, é esclarecedor o que ficou dito pelas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República da proposta da Lei n.º 55-A/2012, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32), como elucidado pela jurisprudência do CAAD, 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.” (vd. Processo n.º 144/2013-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes>).

23. Assim se reflecte que a realidade a tributar tida em vista são os prédios urbanos habitacionais e não outras realidades.

24. Por se tratar de jurisprudência que também aqui se acolhe, com ela concordando integralmente, e como tem sido de forma unânime decidido, os terrenos para construção não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afecção habitacional (vd. Secção de Contencioso Tributário de 9 de Abril 2014, processos n.ºs 1870/13 e 48/14, e de 23 de Abril de 2014, processos n.º 270/14, 271/14 e 272/14 e de 14/05/2015 no rec. 46/14-30, sendo no mesmo sentido a actual jurisprudência do CAAD).

25. Considerando o exposto nos pontos anteriores, procede o alegado pela Requerente, de onde decorre a anulação do acto de indeferimento presumido do pedido de revisão

oficiosa, e conseqüentemente, a anulação do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo, do ano de 2012, no valor de € 10.657,60.

26. Por fim, a Requerente faz também o pedido de juros indemnizatórios que devem acrescer à devolução do imposto indevidamente pago.

VI – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

A) Pela procedência do pedido da Requerente, considerando-se ilegal o acto de indeferimento presumido do pedido de revisão oficiosa, e conseqüentemente, a liquidação de IS em referência, por erro sobre os pressupostos de facto e direito e violação do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo e da Verba 28.1 da TGIS, devendo os referidos actos serem anulados, atento o facto de que os terrenos para construção não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo previsto na Verba 28.1 (na redacção da Lei n.º 55-A/2012), como prédios urbanos com afectação habitacional, como ficou demonstrado nos presentes autos.

B) Condenar a Requerida a restituir a quantia indevidamente liquidada e paga no montante de € 10.657,60 (dez mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e sessenta cêntimos).

C) Condenar ainda a Requerida, uma vez que estamos perante um vício respeitante à relação jurídica tributária, pois a existência desse vício implicou a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição à Requerente da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei (vd. artigos 43.º e 100.º da LGT e artigo 61.º do CPPT).

Fixa-se o valor do processo em € 10.657,60, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 08 de Março de 2016.

O Árbitro

(Jorge Carita)