

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 235/2015-T

Tema: IS - Verba n.º 28.1 da TGIS; Terreno para construção

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 235/2015-T

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

Autor / Requerente: A..., LDA

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

1. A..., LDA, pessoa colectiva com o NIF ... e com sede na, lote ..., ..., escritório ..., ..., ... Lisboa (doravante a Requerente) veio requerer, em 6 de Abril 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 (RJAT), previsto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, 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 U-..., da freguesia ... e concelho de Lisboa.
2. A Requerente apresentou previamente reclamação graciosa tendo por objectivo a declaração de ilegalidade da liquidação referida.
3. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro.

4. 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 árbitro a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 18 de Junho de 2015.
6. A Requerida apresentou a sua resposta no dia 30 de Setembro de 2015.
7. 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.
8. Após ouvir a Requerente, a posição da Requerida foi deferida pelo Tribunal, por despacho de 19 de Outubro de 2015, por não se mostrar necessário promover a reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e dispensar as alegações, por estarem perfeitamente expostas as posições das partes nos respectivos articulados.
9. Foi fixado o dia 26 de Outubro de 2015 para a decisão final.

10. A Requerente alega, em síntese que:

10.1 É proprietária do prédio urbano situado na freguesia do ..., concelho de Lisboa que está descrito sob o artigo ... (doravante o Prédio).

10.2 O Prédio corresponde a um terreno para construção, cujo valor patrimonial tributário é de € 1.911.470,00.

10.3 A Requerida comunicou-lhe que havia procedido à liquidação, sobre o Prédio, do Imposto de Selo relativo à verba n.º 28.1 da TGIS referente ao ano de 2013, à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário (doravante VPT), liquidação n.º 2014 ..., no valor de € 6.371,58, referente à primeira prestação.

10.4 A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a referida nota de liquidação, a qual foi indeferida pela AT.

10.5 A Requerente alega que a liquidação em causa carece de fundamento legal e que a verba n.º 28.1 da TGIS viola o princípio da igualdade, proporcionalidade e segurança jurídica.

10.6 Mais invoca que a Requerida equiparou ilegalmente a viabilidade de construção conferida ao Prédio à afectação habitacional, violando com essa actuação o disposto na lei.

10.7 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 n.º 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 n.º 28 da TGIS têm de ser respeitados os conceitos contidos no CIMI para os quais o CIS remete;

10.8 Na classificação dos prédios constante do art.º 6.º do CIMI não existe a de “afectação habitacional”, pelo que estando esta prevista na verba n.º 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;

10.9 Em consequência da ilegalidade, requer a restituição do imposto pago, bem como juros indemnizatórios.

11. A Requerida alega, em síntese, que:

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

11.2. A noção de afectação 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;

11.3. 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;

11.4. O conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28 da TGIS compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma;

11.5. O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, antes optou pela noção “afecção 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;

11.6. 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

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

12.1 A Requerente era, em 2013, a proprietária do Prédio urbano, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de Lisboa, sob o artigo

12.2. O Prédio corresponde a um terreno para construção, cujo VPT é de € 1.911.470,00.

12.3. Sobre o Prédio, a ATA liquidou o Imposto do Selo relativo à verba n.º 28.1 da TGIS referente ao ano de 2013, à taxa de 1% sobre o respectivo VPT, de que resultou a colecta de € 19.114,70, sendo o valor a pagar referente à primeira prestação no montante de € 6.371,58.

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

12.5 Em 24/04/2014, a Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação no montante de € 6.371,58.

II – SANEAMENTO

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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, 2/2015-T, 54/2015-T e 84/2015-T entre outros¹), 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, Ac. STA de 8/7/2015 proferido no processo 573/15 entre outros²), não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada pelas decisões já proferidas, importando 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

¹ Todos disponíveis na base de dados do CAAD (www.caad.org).

² Todos disponíveis em www.dgsi.pt.

n.º 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55/2012, de 29 de Outubro, como prédios (urbanos) com afectação habitacional³.

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

“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 n.º 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.

³ Reproduziremos, em parte, o texto da decisão proferida no âmbito do CAAD, no processo 54/2015-T, julgado por colectivo com a participação da signatária.

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 n.º 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 do CIMI. 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 do CIMI.

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 n.º 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, 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 n.º 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 podemos 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 expressamente⁴:

“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 preceito⁵.

Assim, os terrenos para construção não se subsumem ao conceito de prédio com afectação habitacional, prevista na verba n.º 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 n.º 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.

Dos juros indemnizatórios

Peticiona a Requerente a condenação da AT ao reembolso do imposto pago indevidamente no montante de € 6.371,58, bem como dos respectivos juros indemnizatórios.

⁴ Cf. DAR I Série n.º 9/XII-2, de 11 de Outubro, pág. 32.

O art. 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária prescreve 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 seu turno, o artigo 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT dispõe que a “decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.

Dado que, no caso *sub iudice*, se verifica a ilegalidade da liquidação impugnada, por erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária que procedeu à liquidação impugnada, por incorrecta aplicação e interpretação do disposto na verba n.º 28.1 da TGIS, tem a Requerente direito ao reembolso do imposto pago no montante de € 6.371,50 e aos juros indemnizatórios calculados desde a data do pagamento até integral pagamento, à taxa de juros resultante do art. 43.º, n.º 4 da LGT.

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, referente ao ano de 2013, constante do documento com o n.º 2014 ..., com data de 17/03/2014, com todas as legais consequências;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de

⁵ Cf. Decisão arbitral proferida em 12/12/2013, no processo 144/2013-T, disponível www.caad.org e, também, Ac. do STA de 29/04/2015 e 23/04/2014, disponível em www.dgsi.pt.

juros indemnizatórios desde a data em que o pagamento foi efectuado até à data do seu integral reembolso;

c) Condenar a Requerida nas custas do presente processo.

Valor do processo:

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 1 e 2 do Código do Processo Civil, conjugado com a al. a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT e n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se à causa o valor de € 19.114,70, que constitui o montante total do imposto resultante da liquidação impugnada cuja liquidação se peticionou.

Com efeito, o objecto do presente processo, conforme resulta do pedido constante da petição inicial, é a impugnação do imposto de selo, referente ao ano de 2013, cuja colecta total é de € 19.114,70, pelo que é esta a importância cuja anulação foi pretendida (art. 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT).

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 € 1.224,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 26 de Outubro de 2015

O Árbitro,

(Alexandra Gonçalves Marques)