

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 403/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS - Terreno para construção

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. Em 29 de junho de 2015, A..., com domicílio fiscal na Rua ... n.º ... A, ...-... Lisboa e NIF n.º..., em representação da herança de B... (doravante a Requerente) pediu pronúncia arbitral, nos termos e para os efeitos do estatuído nos art.ºs 2º, n.º 1, a) e 10º, n.º 1 a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante o RJAT) e nos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, com vista ao pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários referentes a liquidações de imposto do selo (verba 28 da Tabela Geral) de 2012 e 2013 (consustanciadas nos seguintes documentos: 2015..., no valor de €12.100,10; 2015..., no valor de €24.200,20 e 2015..., também no valor de €24.200,20, todos no total de €60.500,50), com todas as consequências derivadas dessa declaração, nomeadamente a anulação das liquidações e a devolução das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios contados da data do pagamento até à da sua devolução.
2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro;
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 1 de julho de 2015 e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante a Requerida ou AT) na mesma data.

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, foram designados árbitros o Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros (Presidente), a Dr.ª Maria Manuela do Nascimento Roseira e o Prof. Doutor Francisco José Nicolau Domingos.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído a 11 de setembro de 2015, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.
6. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante a Requerida) apresentou a sua resposta no dia 9 de outubro de 2015.
7. Por despacho de 21 de outubro de 2015, o Tribunal considerou dispensável a reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, em virtude de o processo conter os elementos necessários e suficientes para a prolação da decisão, por estarem em causa unicamente questões de direito.

II – Posição das Partes

1. A Requerente sustenta, em síntese, o seguinte:
 - 1.1. É proprietária de um terreno para construção sito na freguesia e concelho de Portimão, inscrito na respetiva matriz predial sob o n.º ...(correspondente ao anterior artigo ... da mesma freguesia e concelho).
 - 1.2. A AT procedeu, em janeiro de 2015, relativamente ao prédio supra identificado, à liquidação do Imposto de Selo (Verba 28.1) referente aos anos de 2012 e 2013.
 - 1.3. A Requerente procedeu atempadamente ao pagamento de todas as notificações que a AT lhe enviou, mas considera as liquidações efetuadas pela AT ilegais, por violação da lei.
 - 1.4. Defende a Requerente que a redação que a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro conferiu à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo apenas é aplicável, nos termos do disposto no art.º 260.º dessa mesma Lei, aos factos posteriores a 1 de janeiro de 2014.
 - 1.5. Pelo que até àquela data se aplicava a redação anterior da referida Verba 28.1 da Tabela Geral, que excluía do seu universo de aplicação os terrenos para construção.

- 1.6. Com efeito, alega a Requerente que o legislador antes de 31 de dezembro de 2013 não definiu o conceito de “prédios com afetação habitacional”, pelo que subsidiariamente havia que recorrer ao disposto no art.º 6º do Código do IMI, que contém uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podendo estes ter sido considerados para efeitos de incidência do Imposto do Selo, “prédios urbanos com afetação habitacional”.
- 1.7. Conclui a Requerente que o entendimento defendido pela AT é inconstitucional, uma vez que implica a criação de imposto com efeitos retroativos, o que é inconstitucional por contrariar o art.º 103º, n.º 3 da CRP.
- 1.8. A Requerente invoca, em defesa da sua posição, a unanimidade da justiça tributária, tanto judicial como arbitral, com identificação dos respetivos arestos e decisões.

2. A Requerida sustenta, em síntese, o seguinte:

- 2.1. As liquidações efetuadas são legais por incidirem num prédio com afetação habitacional e, conseqüentemente, consubstanciarem a interpretação correta da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de dezembro.
- 2.2. Na inexistência de definição de terreno com afetação habitacional no Código do IS, há que recorrer ao Código do IMI, de acordo com o previsto no art. 67.º, n.º 2 do CIS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10.
- 2.3. Com base na conjugação dos art.ºs 1º e 6º do referido Código, defende que “A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação. “
- 2.4. E continua “Conforme resulta da expressão “...valor das edificações autorizadas”, constante do art. 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 conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41.º do CIMI. “

- 2.5. Conclui dizendo que “Assim, 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”
- 2.6. Acentuando que “o legislador não refere “*prédios destinados a habitação*”, tendo optado pela noção “*afecção habitacional*” - expressão diferente e mais ampla cujo sentido há de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI” e que “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.”
- 2.7. Na defesa da sua posição invoca as normas jurídicas vigentes em matéria de urbanização e edificação para concluir que “muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção”.
- 2.8. Relativamente à invocada inconstitucionalidade da interpretação da aplicação da Verba 28.1 da Tabela Geral do IS, a AT considera que a mesma só existiria face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável, o que não se verifica porque a medida é aplicável de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afecção habitacional de valor superior a €1.000.000,00.

III – Saneamento

1. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.
2. As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, em conformidade com os 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.
3. Não foram invocadas nem identificadas nulidades no processo.
4. Não existem questões prévias a decidir.

IV – Fundamentação

1. Matéria de facto

O Tribunal considera provados os seguintes factos:

- 1.1. A Requerente é proprietária de um terreno situado na freguesia e concelho de Portimão, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o n.º ... (correspondente ao anterior artigo ... da mesma freguesia e concelho).
 - 1.2. O referido terreno está descrito como “terreno para construção”.
 - 1.3. Em janeiro de 2015 a AT procedeu às liquidações de Imposto do Selo, verba 28.1, sobre o referido terreno, relativamente aos anos de 2012 e 2013, consubstanciadas nos seguintes documentos: 2015..., no valor de €12.100,10; 2015 001121206, no valor de €24.200,20 e 2015..., também no valor de €24.200,20, todos no total de €60.500,50).
 - 1.4. A Requerente procedeu ao pagamento de todas as liquidações dentro dos prazos que lhe foram indicados pela AT.
2. Os factos consideram-se provados pela análise da documentação entregue pelas partes.
 3. Não existem factos não provados com relevância para a presente questão.

V - O DIREITO

1.1. Ilegalidade dos atos em crise

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 Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na sua redação à data dos factos tributários. 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 %...»¹.

Deste modo, é 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, ou seja, aqueles a que se deu esse destino². Mas é legítimo formular a

¹ Na redacção em vigor à data dos factos tributários.

² V. neste sentido, nomeadamente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 048/14, de 09/04/2014, no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA; o acórdão do

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*»?

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 desconhecido³.

Ainda assim, pode novamente 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 «*prédios 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 lei⁴, na medida em que 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

Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 046/14, de 14/05/2014, no qual foi relator o conselheiro ASCENSÃO LOPES e o acórdão arbitral proferido no processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

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

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

milhão de euros. Ou, dito de outro modo, a categoria a que legislador se refere com a expressão «*prédios com afectação habitacional*» são as «casas».

Tal sentido 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. Na verdade, a norma prevista no art. 45.º, n.º 2 do CIMI não impõe 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 habitados⁵.

Consequentemente, se assim o é, as liquidações em crise devem, *in totum*, ser anuladas.

Importa ainda acrescentar que uma das liquidações em causa se reporta ao 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 respetiva 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, impõe-se dizer que o terreno para construção objecto dos presentes autos não se subsume à categoria de «*prédios com afectação habitacional*» e, como tal, as liquidações de imposto do selo praticadas ao abrigo da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro e as relativas aos anos de 2012 e 2013 devem ser declaradas ilegais.

Ainda assim, poderia 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, i) *prédio habitacional* e ii) *terreno para construção*.

⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 048/14, de 09/04/2014, no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

Todavia, entendemos que não, porque, como sustenta a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA⁶: «... 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. Consequentemente, tal alteração legislativa em nada modifica a decisão vertida no parágrafo anterior.

Por tal somatório de razões, se o prédio da Requerente estava inscrito matricialmente como terreno para construção à data dos factos tributários, 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 em crise, com todas as consequências legais.

1.2. Juros indemnizatórios

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 do 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.

Deste modo, é logo possível formular uma questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à 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».

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 048/14, de 09/04/2014.

Conhecendo a questão, a ilegalidade dos actos em crise 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.

VI - Decisão

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita, o Tribunal decide:

- a) julgar procedente o pedido, com a conseqüente anulação dos atos objeto de pronúncia arbitral;
- b) ordenar a restituição à Requerente dos montantes de imposto do selo antecipadamente pagos;
- c) condenar a AT ao pagamento de juros indemnizatórios contados desde a data dos pagamentos efetuados pela Requerida até à efetiva e integral devolução dos referidos pagamentos.

VII - Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 60 500,50 (sessenta mil e quinhentos euros e cinquenta cêntimos) 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).

VIII - Custas

Custas a suportar integralmente pela Requerida, no montante de € 2448,00 (dois mil, quatrocentos e quarenta e oito euros) cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 5 de novembro de 2015

Os Árbitros,

(Manuel Macaísta Malheiros)

(Manuela Roseiro)

(Francisco Nicolau Domingos)