

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 41/2016-T

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

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 28.01.2016, a Requerente, A..., Lda., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ... esquerdo, Lisboa, notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão que indeferiu a reclamação graciosa, apresentada contra a liquidação de imposto de selo efetuada pela Requerida ao abrigo da Verba 28.1 da respetiva tabela geral, relativo ao ano de 2012, tendo como sujeito passivo a Requerente, no valor de 15.218,85 €, a que se refere o documento número 2012..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à declaração de nulidade ou, subsidiariamente, à anulação da identificada liquidação.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 13-04-2016.

3. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

4. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

- a. Errónea aplicação da verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro, dado que o imóvel em questão é um terreno para construção e não um edifício destinado a habitação, não se estando, portanto, perante um prédio urbano com afetação habitacional, mas sim face a um terreno para construção, não lhe sendo aplicável a referida verba 28.1, na redação à data do facto tributário.
- b. Caso assim se não entendesse, inconstitucionalidade da norma da Verba 28.1 da TGIS aplicada ao terreno para construção da Impugnante, por violação dos princípios da não retroatividade, da igualdade, da proporcionalidade, da legalidade e da confiança;
- c. Ilegalidade e inconstitucionalidade por duplicação de tributação, dado que a AT reportou o imposto a 2011 como ano do imposto, fazendo menção na Nota de Cobrança “Ano de Imposto Lei 55A/2012”, vindo logo de seguida apresentar as correspondentes três Notas de Cobrança, de que consta expressamente “Ano de Imposto 2012”, o que é uma fraude à lei e à Constituição da República e constitui manifesta duplicação de liquidação do ano de 2012.

d. Violação da al. a), do n.º 1, do art.º 123.º, do Código de Procedimento Administrativo, na redação em vigor à data dos factos, da qual decorria que dos atos administrativos deve constar sempre a indicação da autoridade que os pratica, o que não aconteceu no presente caso, em que nenhuma assinatura consta das notas de cobrança, ainda que mecanográfica ou eletrónica, o que implica a nulidade do ato de liquidação.

5. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente. Da sua resposta resulta que a sua posição é, em síntese, a seguinte:

a) O prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada tem a natureza de prédio com afetação habitacional, expressão diferente e mais ampla do que as realidades identificadas no art. 6.º, n.º1, alínea a), do CIMI, pelo que o ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido, por consubstanciar correta interpretação da Verba 28.1 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12.

b) Por outro lado, a norma em questão não viola qualquer princípio constitucional.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar as seguintes questões:

a) Se o ato de liquidação de imposto objeto do presente processo é nulo por violação do art.º 123.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento Administrativo, na redação em vigor à data do ato de liquidação *sub judice*.

- b) Se o ato em causa está inquinado do vício de violação de lei, conducente à sua anulação, por infração à norma constante da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo.
- c) Caso assim se não entenda, se a verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo viola a Constituição da República Portuguesa, com a inerente desaplicação e consequente declaração de ilegalidade do ato tributário.

II – A matéria de facto relevante

8.

- a) A Impugnante está inscrita na matriz predial como proprietária dum terreno para construção, sito na freguesia do ..., em Lisboa, inscrito na matriz sob o art.º... .
- b) A Requerida efetuou, em 7.11.2012, liquidação de o Selo ao abrigo da Verba 28.1 da respetiva Tabela Geral, relativo ao ano de 2012, sobre o identificado terreno para construção, tendo como sujeito passivo a Requerente, no valor de 15.218,85 €, a que se refere o documento número 2012..., emitido pela Requerida.
- c) A Impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação, que correu sob o nº ...2013..., objeto de decisão de indeferimento, tendo desta apresentado recurso hierárquico, que correu sob o nº ...2013..., também indeferido pela Requerida em 20.11.2015.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados, sendo de salientar ocorrer total concordância das partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-III- O Direito aplicável

10. Tendo a impugnante imputado diversos vícios aos atos tributários impugnados há que determinar a ordem do conhecimento dos mesmos, devendo ser observada a prevista no art. 124º do CPPT, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT ¹.

11. O Requerente alega a nulidade da liquidação por falta de assinatura das notas de cobrança, invocando o art.º 123º, nº 1, alínea a) do Código de Procedimento Administrativo, na redação à data do ato tributário, de acordo com o qual, dos atos administrativos deve constar sempre a indicação da autoridade que os pratica, o que alega não acontecer no presente caso, por nenhuma assinatura constar das notas de cobrança.

É, todavia, manifesta a improcedência da apontada nulidade, uma vez que a mesma se verifica com a falta de indicação da autoridade no próprio ato, o que não vem alegado pela Requerente, que apenas invoca tal falta de indicação nas notas de cobrança que, evidentemente, não se confunde com o próprio ato de liquidação.

Assim sendo, não pode deixar de improceder o invocado vício, pelo que, se passa de seguida à apreciação do vício de violação de lei, pela alegada infração da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de selo.

12. Estabelecia a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na redação à data dos factos, que ficava sujeita a imposto de selo a propriedade de prédios com afetação habitacional com VPT igual ou superior a 1.000.000 euros, nos seguintes termos:

“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 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”²

¹ Cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira, 2013, Almedina, pag. 202.

² Esta norma foi alterada com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, alargando expressamente a base de incidência, passando a incluir os terrenos para construção.

28.1 – *Por prédio com afetação 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 Ministro das Finanças – 7,5%”.*

13. Já foi abundantemente sublinhado em diversas decisões arbitrais³ (designadamente nos processos 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 51/2013-T, 53/2013-T, 144/2013-T e 202/2014-T) que o conceito de “*prédio com afetação habitacional*” (que não é objeto de qualquer definição específica no Código de Imposto de Selo) não é utilizado pelo CIMI⁴, nem em qualquer outro diploma legislativo.

Todas estas decisões arbitrais, cuja doutrina se sufraga, vão, no essencial, no sentido de tal conceito exigir para o seu preenchimento, pelo menos, a possibilidade efetiva do prédio existente ser utilizado para habitação e, em todas elas, se entendeu que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção de edifícios habitacionais, não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, como resulta das seguintes passagens, dos mencionados processos:

Processo 42/2013-T:

“ A expressão “afetação habitacional” não parece poder ter outro sentido que não o de “utilização” habitacional, ou seja, prédios urbanos que tenham uma efectiva utilização para fins habitacionais, seja porque para tal estão licenciados, seja porque têm esse destino normal.

E não podemos confundir uma “afetação habitacional” que implica uma efectiva afetação de um prédio urbano a esse fim, com a expectativa, ou potencialidade, de um prédio urbano poder vir a ter uma “afetação habitacional”.

³ Que se podem consultar no sítio da internet “<https://caad.org.pt/tributario/decisoies/>”

⁴ O art. 67º, nº 2, do CIS dispõe que “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitante à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.*” Por sua vez, o CIMI usa o conceito de prédio urbano habitacional, sendo considerado como tal os edifícios/construções para tal licenciados ou os que tenham como destino normal cada um destes fins, nos termos do art. 6º, nº 1, al. a) e nº 2. Este mesmo artigo diferencia, claramente, o conceito de terreno para construção, no seu nº 1, al. c) e no nº 3.

Processo 49/2013-T:

“A expressão «com afectação habitacional» inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, como se afirma na resposta da requerida, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar "outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI." Tal interpretação não tem apoio legal, face aos princípios contidos os arts. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.

Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6.º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código”

Processo 51/2013-T:

“O ponto que importa decidir é este: há diferença entre a expressão que o CIMI utiliza de «prédio urbano habitacional» e a expressão usada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, ao aludir a «prédio com afectação habitacional»?

Estamos em crer que não, uma vez que prevalece, ainda que usando palavras um pouco diversas, o mesmo sentido fundamental de tributar a titularidade de prédios com um mesmo destino, a efetividade ou a possibilidade de o uso ser para efeitos de habitação humana, com todas as consequências que a legislação em geral e o CIMI em particular lhe dá.”

Processo 53/2013-T:

“ (...) deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afectação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim.”

Processo 144/2013-T:

“(..) julgamos que se impõe, na interpretação do disposto na verba 28.1 da TGIS, o entendimento segundo o qual a afectação habitacional de um prédio urbano sugere que se lhe dê esse efectivo destino, ou se lhe possa directamente dar esse destino.”

Proc. 202/2014-T

“A expressão "com afectação habitacional" inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, como se afirma na resposta da Requerida, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar "outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI." Tal interpretação não tem apoio legal, face aos princípios contidos os artigos. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.”

14. Também no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-04-2014, recurso n.º 048/14⁵ se considerou que:

“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. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em 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 Imposto Municipal sobre Imóveis. 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 interpretação da recorrente, porquanto, ao contrário do alegado, 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 habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.”

(...)

“Conclui-se pois, com a recorrida e 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.”

15. Este entendimento continuou a ser perfilhado pelo Supremo Tribunal Administrativo, de modo uniforme, nos demais processos em que foi chamado a pronunciar-se. Como se pode ler no acórdão proferido no processo 0707/14, de 10.09.2014⁶:

“A questão foi já decidida por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 (Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f6fd29ac6d6ebaf380257cc30030891a?OpenDocument>.) e 48/14 (Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0e28073928824e5080257cc3003a0cbd?OpenDocument>.), e, desde então, reiterada e uniformemente em numerosos

⁵ Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

⁶ Também disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

acórdãos, podendo considerar-se firmada jurisprudência no sentido de que 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, de 29 de Outubro) como prédios urbanos com afectação habitacional. Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela concordarmos plenamente e atento o disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil (CC) (...).

16. Assim, ponto inequivocamente comum em todas estas decisões, e que acompanhamos, é o entendimento de que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção habitacional, não são prédios com afetação habitacional. Consideramos que a aplicação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção aditada pela Lei n.º 55-A/2012, exige, pelo menos, a atualidade da afetação do prédio para habitação, não sendo suficiente a mera potencialidade de edificação para fins habitacionais.

Na verdade, entendemos que, independentemente das razões que possam ter levado a Lei n.º 55-A/2012 a utilizar a expressão “*prédio com afetação habitacional*”, em vez de “*prédio habitacional*” constante do art. 6.º, n.º 1, al. a) do CIMI, para a subsunção à verba 28.1 do CIS não pode deixar de se exigir, pelo menos, a potencialidade real e atual (relativamente ao facto tributário) do prédio em causa ser utilizado para habitação.

Um terreno para construção não pode, assim, ser considerado um prédio com “*afetação habitacional*”, uma vez que consiste numa realidade não apta à habitação humana. Para se atingir essa aptidão é necessária a ocorrência duma realidade que lhe é externa - a construção do edifício apto à habitação- sendo que, com tal evento deixa de existir um terreno para construção e passa a existir uma nova realidade: o edifício. E é este que pode ter afetação habitacional.

Assim sendo, os terrenos para construção não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, não lhe sendo aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo.

17. Tendo em conta o exposto, sendo a verba 28.1 do Código de Imposto de Selo inaplicável ao prédio da Requerente, não pode a pretensão anulatória desta deixar de proceder, uma vez que o ato tributário está inquinado do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de

Direito ficando, assim, prejudicado o conhecimento das demais questões suscetíveis de fundamentar a anulação da liquidação em causa.

IV – Decisão

Assim, decide o tribunal arbitral, julgando procedente o pedido de pronúncia arbitral:

- a) Declarar a não aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo ao prédio de que a Requerente é proprietária inscrita na matriz predial urbana e sobre o qual incidiu a liquidação objeto do presente processo.
- b) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação do ato tributário *sub judice*.

Valor da ação: 15.218,85 € (quinze mil duzentos e dezoito euros e oitenta e cinco centimos) nos termos do disposto no art. 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 918.00 € (novecentos e dezoito euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 21.09.2016

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro