

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 386/2016-T**

**Tema: IS – Verba 28 da TGIS.**

## **Decisão Arbitral**

### **I – RELATÓRIO**

- 1 A...– Fundo Especial de Investimento Imobiliário Aberto, Fundo Especial de Investimento Imobiliário, com o NIF<sup>1</sup> ..., cuja entidade gestora é a B...– Sociedade Gestora de Fundos de Investimento imobiliário, SA, com sede na Rua ..., ...– ..., ...– ... Lisboa apresentou um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º, do nº 1 do artigo 3º e da alínea a) do nº 1 do artigo 10º, todos do RJAT<sup>2</sup>, sendo requerida a AT<sup>3</sup>, com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de imposto do selo sobre a propriedade de um imóvel inscrito na matriz sob o artigo urbano nº ... da União de freguesias de ... e ..., concelho de ..., respeitante a um terreno para construção, conforme documentos de cobrança 2013..., 2013... e 2013... no montante global de € 24 000,00, contra os quais apresentou reclamação graciosa que veio a ser deferida parcialmente, em 16 de Dezembro de 2014, relativamente às partes não afetas à habitação. Não se

<sup>1</sup> Acrónimo de *Número de Identificação Fiscal*

<sup>2</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

<sup>3</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

- conformando, apresentou recurso hierárquico que veio igualmente a ser indeferido, em 18 de Março de 2016, razão da dedução do presente pedido.
- 2 Que foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD<sup>4</sup> e automaticamente notificado à AT em 13/07/2016.
  - 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 21/09/2016, designado árbitro do tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
  - 4 O tribunal foi constituído em 04/10/2016 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
  - 5 Com o seu pedido, visa a requerente, a determinação da ilegalidade do despacho de indeferimento do recurso hierárquico e a consequente anulação dos atos de liquidação de imposto do selo em causa, por o considerar manifestamente ilegal, com todas as consequências legais daí advindas, nomeadamente a devolução das quantias indevidamente pagas e de juros indemnizatórios que sejam devidos
  - 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que as liquidações em causa enfermam de vício por errada interpretação da lei fiscal concretamente aplicável, verba 28.1 da TGIS<sup>5</sup>, uma vez que ao imóvel em causa lhe falta a afetação habitacional.
  - 7 Na resposta, a requerida, considera que a verba 28 da TGIS na redação da Lei 55A/2012 determina a tributação dos terrenos para construção, aos quais tenha sido atribuída na avaliação a afetação habitacional, como é o caso, daí a sua natureza jurídica de prédios com afetação habitacional considerando que na determinação do seu VPT<sup>6</sup> se tem em conta o coeficiente de afetação de

---

<sup>4</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

<sup>5</sup> Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

<sup>6</sup> Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

habitação, previsto no artigo 41º do CIMI<sup>7</sup>, citando Acórdão nº 04950/11 de 14/02/2012 do TCA<sup>8</sup> do Sul.

## **II - SANEAMENTO**

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Na resposta da AT foi suscitada a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e da produção de alegações escritas ou orais, tendo o tribunal concedido prazo de 10 dias para a requerente se pronunciar. No despacho de 18/11/2016, constatou-se que as partes estavam de acordo, na dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e da desnecessidade da produção de alegações escritas ou orais.

Vistas as posições coincidentes e, não enfermando o processo de nulidades nem tendo sido suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa o tribunal considera estarem reunidas as condições para proferir decisão.

## **III- FUNDAMENTAÇÃO**

### **1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:**

- a) Saber se os terrenos para construção, que na determinação do seu VPT lhe foi aplicado o coeficiente de afetação habitacional e apurado um valor igual ou superior

---

<sup>7</sup> Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

<sup>8</sup> Acrónimo de Tribunal Central Administrativo

a € 1 000 000,00, caem no âmbito da sujeição a IS<sup>9</sup> previsto na verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

- b) Se, em caso negativo, a liquidação do IS em causa nos presentes autos deverá ser anulada por estar ferida de ilegalidade e, conseqüentemente serem devolvidas as quantias indevidamente pagas acrescidas de juros indemnizatórios.

## **2 – Matéria de Facto**

A matéria de facto considerada relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) A requerente era, nos anos de 2012, proprietária de terreno para construção inscrito, na matriz urbana da União de freguesias de ... e ..., concelho de ..., sob o artigo...
- b) Foi notificada para proceder aos pagamentos do IS aqui em causa em 3 prestações com data limite de pagamento em Abril, Julho e Novembro de 2013
- c) Contra tais liquidações apresentou reclamação graciosa que veio a ser indeferida parcialmente pela AT conforme despacho de 16 de Dezembro de 2014.
- d) Não se conformando com tal despacho apresentou recurso hierárquico que também veio a ser indeferido pela AT em despacho de 18 de Março de 2016.
- e) A requerente efetuou o pagamento das prestações nos prazos determinados no montante total de € 24 000,00.

Não existe factualidade dada como não provada que seja relevante para a decisão.

## **3 – Matéria de Direito**

---

<sup>9</sup> Acrónimo de Imposto do Selo

### 3.1 - Quanto ao IS:

- a) A requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral considera, em primeira linha e em síntese, a inaplicabilidade da verba 28 da TGIS, na redação que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro, aos terrenos para construção.
- b) Sustenta que os terrenos para construção não poderão ser considerados prédios com afetação habitacional, socorrendo-se da respetiva norma de incidência (verba 28º da TGIS), na redação da Lei 55-A/2012, já referida.
- c) O facto do terreno para construção em causa ter um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, falta-lhe o requisito essencial para a tributação a afetação habitacional.
- d) Remete para Acórdãos do STA<sup>10</sup>, nomeadamente o proferido no âmbito do processo 048/14 de 09/04/2014, que considerou haver uma clara distinção entre prédios urbanos habitacionais e terrenos para construção, não podendo estes serem considerados como prédios de afetação habitacional.
- e) Por sua vez, a requerida entende que os terrenos para construção têm natureza jurídica de prédios com “afetação habitacional” uma vez que na determinação do seu VPT se tem em conta o coeficiente de afetação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI e cita, neste sentido, o Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA Sul que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projeto.
- f) Entende que a expressão “afetação habitacional” da verba 28 da TGIS apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies de prédios urbanos previstas no nº 1 do artigo 6º do CIMI e que o legislador ao utilizá-la pretendeu integrar outras realidades para além das mencionadas no normativo do CIMI, concluindo que as liquidações em causa devem ser mantidas e a AT ser absolvida do pedido.
- g) Sintetizadas as posições da requerente e da requerida, procederemos de seguida a uma análise da norma de incidência do IS sobre prédios urbanos com afetação habitacional.

---

<sup>10</sup> Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

- h) A verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, sujeita a IS os prédios urbanos com afetação habitacional cujo VPT, apurado nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.
- i) O CIS<sup>11</sup> remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (ver nº6 do artigo 1º e nº 2 do artigo 67º ambos do CIS).
- j) Se atentarmos ao artigo 6º do CIMI, nele se estabelece que os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
- k) Do seu nº 2 retira-se que prédios urbanos habitacionais “são os edifícios ou construções para tal licenciados ou na falta de licença, que tenham como destino tal fim” e o seu nº 3 diz-nos que terrenos para construção “são os situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização de operação de loteamento ou construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo...”.
- l) Destes conceitos poderemos desde já concluir pela existência de autonomia entre prédios urbanos “habitacionais” e prédios urbanos “terrenos para construção”.
- m) O legislador do IS, ao estabelecer a tributação dos prédios urbanos “com afetação habitacional”, não concretizou o conceito, pelo que teremos, por força da remissão, de ir ao CIMI e este, como já se viu, autonomiza -os, relativamente aos terrenos para construção.
- n) A expressão “afetação habitacional” não é de forma alguma patente nos terrenos para construção, nem poderá, como pretende a requerida, ser entendida como expressão integradora de outras realidades.
- o) Acompanhamos a posição preconizada no processo 49/2013 que em parte se transcreve:” 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 nos arts. 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária. Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código. Por outro lado, não pode também ser acolhido o entendimento da requerida no sentido de que o conceito de “afecção habitacional” decorre da norma do artigo 45º do CIMI. Refere-se este artigo às regras aplicáveis na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção estabelecendo que este é o que resulta do valor da área de implantação do edifício a construir adicionado do terreno adjacente à implantação. Na fixação do valor daquela área considera-se uma percentagem variável entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Segundo a requerida, na fixação dos valores das edificações autorizadas ou previstas no terreno a avaliar são utilizados os coeficientes aplicáveis na determinação do valor patrimonial tributário, designadamente o coeficiente de afecção previsto no art. 1.º daquele Código. Concluindo daí que a consideração de um tal coeficiente, dependente do tipo de utilização prevista para o prédio a edificar no terreno, será determinante para efeitos de aplicação da Verba 28 da TGIS. Suporta-se esta conclusão no pressuposto de que a expressão “prédios com afecção habitacional” apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI. Não é possível, porém, acompanhar tal conclusão. [...]. Nestes termos, resultando do art. 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afecção habitacional”.»

- p) O legislador ao pretender tributar em IS os terrenos para construção revisitou a verba 28 da TGIS, através da Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e lá os introduziu, o que vem provar que na formulação da Lei nº 55-A/2012, os terrenos para construção estavam excluídos da tributação em IS pela verba 28 da TGIS e agora, através da Lei nº 83-C/2013, passaram a ser tributados, pelo que nos parece

---

<sup>11</sup> Acrónimo de Código do Imposto do Selo

claro que o legislador considera que a expressão “afetação habitacional” não incluía os terrenos para construção.

- q) Nem se diga ainda que o facto do artigo 45º do CIMI prever a aplicação de um coeficiente de afetação habitacional na determinação do VPT dos terrenos para construção, será condição suficiente, por si só, para permitir incluí-los na norma de incidência da verba 28 aditada pela Lei nº 55-A/2012, nem tão pouco alterar a sua natureza de terreno para construção, dado que o que está aqui em causa é somente apurar o VPT que será influenciado pelo tipo das edificações a levar a efeito (que, diga-se, nem sempre são concretizadas).
- r) O Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA Sul citado pela AT que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projeto, trata-se de uma constatação, que se circunscreve à determinação do VPT e não mais que isso.
- s) Ora, como já se viu, resulta do artigo 6º do CIMI uma distinção inconfundível entre prédios habitacionais e terrenos para construção, que impede que estes sejam tributados em IS nos termos pretendidos pela requerida.
- t) Neste sentido foram já proferidas diversas decisões arbitrais, nomeadamente, processos 42,48,49 e 75, todos de 2013 e pelo STA
- u) A tributação aqui posta em crise só ocorreu por erro imputável aos serviços da AT, uma vez que a verba 28 da TGIS, na redação da Lei 55-A/2012, não permitia a tributação em IS dos terrenos para construção, pelo que deverá ser anulada com todas as consequências legais daí advindas.

### **3.2 – Quanto à devolução das importâncias indevidamente pagas, acrescidas de Juros indemnizatórios**



- a) Sendo declarada a ilegalidade da dívida e a consequente anulação a AT fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o ato anulado não tivesse sido praticado, de harmonia com as disposições contidas no artigo 100º da LGT<sup>12</sup>.
- b) Neste sentido se pronuncia Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa em anotação ao já referido artigo 100º da LGT 2ª edição.
- c) Deste modo, verificando-se a ilegalidade dos atos de liquidação do IS imputáveis à AT, dado os ter praticado sem o adequado suporte legal, e face ao comprovado pagamento, tem a requerente direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos precisos termos do nº1 do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT<sup>13</sup>.

#### **IV – DECISÃO**

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar que os terrenos para construção estão excluídos da tributação em IS prevista na verba 28.1 da TGIS, na redação que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro.
- b) Consequentemente declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral, por ter havido erro imputável aos serviços, declarando-se ilegal o despacho de indeferimento do recurso hierárquico e bem como os atos de liquidação do Imposto do selo relativo ao ano de 2012 aqui postos em crise no montante global de € 24 000,00, que deverão ser anulados com todas as consequências legais daí advindas, dado serem manifestamente violadores da referida norma de incidência, e a obrigatoriedade da AT reembolsar o imposto comprovadamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, desde a data em que ocorreu o pagamento e a data em que ocorra o reembolso.

---

<sup>12</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária

<sup>13</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

- c) Fixar o valor do processo € 24 000,00 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC<sup>14</sup>, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT<sup>15</sup>.
- d) Fixar as custas, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante de € 1 224,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, que ficam a cargo da requerida

Notifique.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2016

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro

Arlindo José Francisco

---

<sup>14</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

<sup>15</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária