

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 490/2016-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS; Terrenos para construção; Ano 2015.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Maria do Rosário Anjos e Alberto Amorim Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

1. No dia 27 de Julho de 2016, A..., NIPC..., com sede na Av..., n.º-... Lisboa, representado por B..., S.A., NIPC..., com sede na Av..., n.º-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de imposto do Selo n.º 2016 ... n.º 2016... e n.º 2016..., emitidos, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo ("TGIS"), relativamente ao ano 2015, no valor total de € 131.971,70.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a norma de incidência não se aplica ao prédio em apreço, porquanto o mesmo, qualificado matricialmente como sendo para construção, não constitui um prédio edificado,

havendo assim uma errónea qualificação do facto tributário, e, subsidiariamente, a inconstitucionalidade, por violação dos princípios constitucionais da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva.

3. No dia 02-08-2016, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 19-10-2016, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 07-11-2016.
7. No dia 09-12-2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Por despacho de 20-12-2016 foi, por este Tribunal arbitral, determinada officiosamente a junção de documentação adicional, tendo, após, sido facultado o devido contraditório à Requerida.
9. As partes prescindiram da realização a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da apresentação de alegações, e foi fixado, por despacho de 23-01-2017, o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final.

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- O Requerente, no âmbito da sua actividade, é proprietário de diversos prédios, incluindo prédios habitacionais, comerciais e terrenos para construção.
- 2- Neste âmbito, foi o mesmo notificado dos actos liquidação de Imposto do Selo n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016..., emitidos ao abrigo do artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, conjugado com a verba 28.1 da TGIS, e com o artigo 6.º da Lei n. 55-A/2012, de 29 de Outubro, com referência ao ano 2015.
- 3- As liquidações referidas respeitam ao prédio urbano com artigo matricial..., da União das Freguesias de ... e ..., concelho de ... e distrito de Lisboa, correspondente ao Lote ..., sito na ... e ..., ...,
- 4- Na caderneta predial respectiva, o referido imóvel, e em 2015, estava inscrito na matriz como "*terreno para construção*", constando ainda como "Tipo de coeficiente de localização" a menção "*Habitação*".
- 5- O Requerente procedeu ao pagamento ao pagamento das liquidações, dentro do respectivo prazo legal.

A.2. Factos dados como não provados

1- Que, relativamente ao prédio a que se refere o ponto 3 dos factos dados como provados, existisse, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada - (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

O facto dado como não provado deve-se não só à falta de prova a seu respeito, como à existência de prova indiciária em sentido contrário.

Com efeito, este Tribunal arbitral, *ex officio*, determinou a junção ao processo, pela Requerida, dos seguintes documentos, em original ou cópia:

- declaração modelo 1 do IMI que esteve na base da avaliação fiscal do prédio referido, vigente aquando dos factos tributários subjacentes às liquidações em causa no presente processo arbitral;
- os eventuais anexos referidos no artigo 37.º/3 do CIMI, relativos a tal avaliação;
- a correspondente ficha de avaliação elaborada pelo perito avaliador;
- a notificação do resultado dessa avaliação;

- informação do serviço de finanças, relativamente a outros aspectos relevantes.

Dos documentos apresentados, não resulta que esteja prevista ou autorizada qualquer construção destinada a habitação, contrariando a menção constante da caderneta predial, relativa ao “Tipo de coeficiente de localização”.

Efectivamente, dos elementos apresentados, resulta que a construção prevista se destina a comércio, serviços, estacionamento e arrecadações, tendo como apoios entretenimento, equipamento privado e restaurantes/bares.

Tanto quanto resulta dos elementos disponíveis, a menção referente a “habitação”, constante da caderneta predial, relativa a “*Tipo de coeficiente de localização*”, dever-se-á a lapso, já que todos os elementos apontam que o tipo de coeficiente de localização terá sido “comércio”, incluindo na ficha de comprovativo provisório de 2.ª avaliação, onde, em relação à ficha anterior, foi alterada a menção de afectação e do tipo de coeficiente de localização de “comércio” para “habitação”, e se pode constatar que os cálculos efectuados não consideraram qualquer afectação habitacional, como se verifica infra:

VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO - Avaliação manual	
Justificativo	Terreno com diferentes afectações (comércio, serviços, estacionamento/arrecadações) e com diferentes apoios (entretenimento, equipamento privado e restaurantes/bares), com recurso ao método de custo.
Demonstração do Cálculo	<p>FÓRMULAS:</p> $Vt = Vc \times [(Aa + Ab \times 0,3) \times \% + Ac \times 0,025 + Ad \times 0,005] \times Ca \times Ci \times Cq$ $Vt \text{ Comércio (Vtc)} = 615 \times [(12201 + 10545 \times 0,3) \times (28\%) + 15762,8397 \times 0,025 + 0 \times 0,005] \times 1,2 \times 1,5 \times 1$ $Vtc = 5199817,01$ $Vt \text{ Habitação (Vth)} = 615 \times [(0 + 0 \times 0,3) \times (28\%) + 0 \times 0,025 + 0 \times 0,005] \times xxx$ $Vth = 0,00$ $Vt \text{ Indústria (Vti)} = 615 \times [(0 + 0 \times 0,3) \times (28\%) + 0 \times 0,025 + 0 \times 0,005] \times xxx$ $Vti = 0,00$ $Vt \text{ Serviços (Vts)} = 615 \times [(22549 + 18469 \times 0,3) \times (28\%) + 29131,6863 \times 0,025 + 0 \times 0,005] \times 1,1 \times 1,8 \times 1$ $Vts = 10566531,74$ $Vt \text{ Outra afectação (Vto)} = 615 \times [(0 + 0 \times 0,3) \times (28\%) + 0 \times 0,025 + 0 \times 0,005] \times xxx$ $Vto = 0,00$ $Vt \text{ Outras edificações (Método de custo) (Vtt)} = [A1 \times \text{Preço}/m^2 + Abc \times \text{Custo}/m^2] \times \% + (Ac \times 0,025 + Ad \times 0,005) \times Ca \times Ci \times Vc$ $Vtt = (4250 \times 100 + 7923 \times 300) \times (28\%) + (5480,6532 \times 0,025 + 0 \times 0,005) \times 1 \times 1,7 \times 615$ $Vtt = 928043,95$ $Vt \text{ (total)} = Vtc + Vth + Vti + Vts + Vto + Vtt$ $Vt = 16695192,66$

O mesmo resulta da planta junta, igualmente, pela Requerida, denominada “...”, onde se verifica que o Lote ... corresponde a uma zona de Lazer e Comércio, correspondendo a Habitação os Lotes 4, 5, 6, 7 e 8.

B. DO DIREITO

A única questão a dirimir nos presentes autos de processo arbitral tributário, prende-se com a aplicação da verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, a um terreno destinado a construção.

No presente processo está, assim, em causa a definição do âmbito de incidência da verba n.º 28.1. da TGIS, na redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, mais concretamente determinar se o terreno para construção em questão no presente processo pode subsumir-se no conceito de “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP*” a que alude a referida verba, tendo em conta que o respectivo valor patrimonial é igual ou superior a € 1.000.000,00.

A questão coloca-se em virtude da tributação em sede de imposto do selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, seja igual ou superior a € 1.000.000, caso em que é devido imposto, à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, por prédio com afectação habitacional.

Esta questão não é nova, tendo sido objecto de apreciação quer na jurisdição arbitral, quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sendo que, no âmbito da redacção do CIS dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, as decisões proferidas foram-no sempre em sentido contrário ao pretendido pela Administração Tributária¹.

A situação *sub iudice*, todavia, dá-se num quadro jurídico diferenciado, na medida em que os factos deverão ser apreciados à luz da redacção do CIS dada pelo Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (artigo 194.º, sob a epígrafe - Alteração à Tabela Geral do Imposto do Selo), segundo o qual a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passou a ter a seguinte redacção:

«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 %*».

¹ Cfr., p. ex., Acórdãos 49/2013-T de 18 de Setembro de 2013, 53/2013-T de 2 de Outubro, 231/2013-T de 3/2/2014, Processo n.º 7/2014-T, de 3 de Julho, 56/2014-T de 31 de Julho, 210/2014-T de 30 de Julho, Processo n.º 125/2015-T, de 12 de Outubro, todos do CAAD (disponíveis em www.caad.org.pt) e o Acórdão

Neste novo quadro legal, foram já proferidas decisões em sede arbitral, igualmente em sentido desfavorável ao sustentado pela AT².

A referida jurisprudência, assenta no entendimento de que se deverá ter como preenchendo os pressupostos da nova verba 28.1 da TGIS:

“no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.” [vd. ANTÓNIO SANTOS ROCHA / EDUARDO JOSÉ MARTINS BRÁS – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].”³

Também no acórdão proferido no processo arbitral 142/2016T, já citado, que concluiu, igualmente, pela procedência do pedido, se pode ler o seguinte:

“Não há nestas normas da TGIS e do CIMI indicação do que deve entender-se por «edificação prevista», mas, tendo em conta os documentos exigidos para ser efectuada a avaliação de terrenos para construção, indicados no artigo 37.º, n.º 3, do CIMI, conclui-se que apenas se pode falar de construção autorizada ou prevista quando o «edifício a construir», a que se refere o n.º 1 do artigo 45.º, esteja definido em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.

Subscreve-se integralmente aqui, o entendimento dos referidos acórdãos, quanto ao que, face à nova redacção do CIS, se deve entender por “*terreno para construção cuja*

do STA de 9 de abril de 2014, P1870/2013, a que se seguiram vários outros de teor semelhante, disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jsta>.

² Cfr., p. ex., as decisões dos processos arbitrais 156/2016T, 142/2016T, 524/2015T, 578/2015T, 467/2015T, e 290/2016T, todas disponíveis em www.caad.org.pt.

edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP’.

Com efeito, de acordo com o CIMI, os terrenos para construção, que, de acordo com o artigo 6.º/1/c) de tal Código, constituem um tipo de prédio urbano, poderão ter como afectação a habitação, conforme decorre do artigo 41.º, também do CIMI, afectação essa que, como resulta, para além do mais, expressamente do artigo 45.º/5 do CIMI, será determinada com base nos elementos a que alude o artigo 37.º do mesmo Código, sendo que o n.º 3 deste artigo se refere que:

“Em relação aos terrenos para construção, deve ser apresentada fotocópia do alvará de loteamento, que deve ser substituída, caso não exista loteamento, por fotocópia do alvará de licença de construção, projecto aprovado, comunicação prévia, informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva”.

Conclui-se, assim, aqui, como na jurisprudência atrás citada, que se deverá considerar como *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP”*, aqueles terrenos em que o «edifício a construir», esteja definido como destinado a habitação em alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva.

Ora, no caso, não se apurou que existisse, relativamente ao terreno a que se reporta a liquidação de Imposto do Selo, objecto da presente acção arbitral, à data do facto tributário, alvará de loteamento ou alvará de licença de construção, ou projecto aprovado, ou comunicação prévia, ou informação prévia favorável ou documento comprovativo de viabilidade construtiva, que previsse como construção possível a habitação.

Assim sendo, não é possível concluir que o «edifício a construir» no terreno em questão está definido em qualquer daqueles documentos tidos por relevantes, como tendo por finalidade a habitação.

Não obsta ao que vem de se concluir a circunstância de na caderneta predial respectiva, o imóvel em causa, e em 2015, constar como “Tipo de coeficiente de localização” a menção “*Habitação*”, uma vez que, no caso, tal menção se indicia como decorrendo de lapso, para além de não terem sido apresentados quaisquer elementos que

³ Cfr. neste sentido, o acórdão proferido no processo 156/2016T, já citado.

sustentem substancialmente tal menção, não obstante ter sido expressamente facultado à Requerida possibilidade para o fazer.

Face ao exposto, não se poderá considerar demonstrado que tal terreno seja um *“terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP”*, não se preenchendo, como tal, a previsão da verba 28.1 da Tabela anexa ao CIS, na redacção aplicável, pelo que enfermará o acto tributário impugnado de erro sobre os pressupostos de facto, e conseqüente erro de direito, devendo, como tal, ser anulado, procedendo integralmente o pedido arbitral.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pelo Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o acto de liquidação por sua iniciativa, sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a ser reembolsado o Requerente da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) e, ainda, a ser indemnizado pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular os actos tributários de liquidação de imposto do Selo n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016..., emitidos, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo ("TGIS"), relativamente ao ano 2015, no valor total de € 131.971,70;
- b) Condenar a Requerida no reembolso do imposto indevidamente pago pelo Requerente;
- c) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à Requerente, devidos desde a data do pagamento do imposto indevidamente liquidado, até o reembolso integral da quantia paga;
- d) Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 131.971,70, 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.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente 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, 15 de Fevereiro de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Maria do Rosário Anjos)

O Árbitro Vogal

(Alberto Amorim Pereira)