

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 337/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Terrenos para construção**

## **DECISÃO ARBITRAL**

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 337/2014– T

Tema: Terrenos para construção – Verba 28.1 da TGIS

### **I – Relatório**

1. No dia 16.04.2014, a Requerente, **A, S. A. – SUCURSAL EM PORTUGAL**, contribuinte fiscal n.º ..., com domicílio fiscal na ..., notificada do indeferimento de reclamação graciosa respeitante aos atos tributários de liquidação a seguir referenciados, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10.º 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 anulação dos atos de liquidação de imposto de selo a que correspondem os documentos de cobrança números 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ... (documentos n.º 2 a 10 juntos com o pedido de pronúncia arbitral), no valor total de 45.564,23 €.

A Requerente peticionou, ainda, o reconhecimento do direito ao reembolso dos tributos pagos, bem como, a condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exm<sup>o</sup>. 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 25.06.2014.

3. A cumulação de pedidos é admissível nos termos do n.º 1 do artigo 3º do RJAT, atenta a identidade do tributo, bem como dos fundamentos de facto e direito invocados no pedido de anulação, por ilegalidade, das presentes liquidações de Imposto de Selo.

4. O fundamento apresentado pela Requerente, em apoio da sua pretensão, é, em síntese, a de que se verifica errónea aplicação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, dado que os imóveis em questão são terrenos para construção e não edifícios destinados a habitação, não se subsumindo na definição de “*prédio urbano com afetação habitacional*”, não se estando, portanto, perante prédios urbanos com *afetação habitacional*, mas sim perante terrenos para construção de *prédio habitacional*, como se retira da própria classificação da respetiva caderneta predial e do artigo 6º, n.º1 do Código do IMI.

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 de que os prédios sobre os quais recaem cada uma das liquidações impugnadas têm natureza de prédios com afetação habitacional, pelo que os atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem correta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12. Para tal, sustenta

a requerida que 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 afetação previsto no art. 41.º do CIMI, e da qual resulta diferente e mais amplo sentido das realidades identificadas no art. 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI.

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.

## **II – A matéria de facto relevante**

7.O Tribunal considera provados os seguintes factos:

1- Na matriz predial urbana da freguesia de ..., Concelho do ..., a Requerente inscrita como proprietária dos seguintes imóveis:

-Lote de terreno para construção urbana inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo matricial ... com o valor patrimonial de 2.131.756, 54 euros.

- Lote de terreno para construção urbana inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo matricial ..., com o valor patrimonial de 1.281.229,56 euros.

- Lote de terreno para construção urbana inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo matricial ..., com o valor patrimonial de 1.143.436,32 euros.

2-A Requerente foi notificada dos seguintes documentos de cobrança, referentes a 3 prestações de imposto de selo por cada um dos imóveis acima identificados.:

- nº 2013 ..., referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 7.105,87 euros.
- nº 2013 ..., referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 7.105,85 euros.
- nº 2013 ... referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 7.105,85 euros.
- nº 2013 ... referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 4.270,78 euros.
- nº 2013 ... referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 4.270,76 euros.
- nº 2013 ... referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 4.270,76 euros .
- nº 2013 ... referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 3.811,46 euros.
- nº 2013 ... referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 3.811,45 euros.
- nº 2013 ..., referente ao prédio urbano inscrito com o artigo matricial ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no valor de 3.811,45 euros.

3- Segundo as notificações as liquidações foram efetuadas com base na verba 28.1 da Tabela Geral do imposto de selo e referente ao ano de 2012, à taxa de 1,00%.

4-A requerente procedeu aos pagamentos referentes à 1ª prestação no dia 29 de Abril de 2013, aos pagamentos referentes à 2ª prestação no dia 12 de Agosto de 2013, e aos pagamentos relativos à 3ª prestação no dia 5 de Novembro de 2013.

5- Não concordando com as mencionadas liquidações, a Requerente apresentou a reclamação graciosa nº ..., na qual requereu a anulação das liquidações em causa, referentes à 1ª e 2ª prestação, aditando posteriormente, no mesmo procedimento de

reclamação graciosa, pedido de anulação da 3ª prestação, requerendo a cumulação de pedidos, o que foi aceite pela Requerida.

6-A reclamação graciosa foi indeferida, tendo a Requerente sido notificada em 21.01.2014.

Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

### FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

7.A decisão sobre a matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, bem como, nos constantes do processo administrativo junto pela Requerida, que não foram objeto de qualquer impugnação, sendo todos coerentes entre si. No presente processo, não houve, aliás, qualquer desacordo entre as partes relativamente a matéria de facto, cingindo-se a divergência à matéria de direito.

### III – O Direito aplicável

8.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:<sup>1</sup>*

---

<sup>1</sup> Recentemente, a 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%”.*

9. Já foi abundantemente sublinhado em diversas decisões arbitrais<sup>2</sup> (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 CIMI<sup>3</sup>, 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 real do prédio existente ser utilizado para habitação e, em todas elas, se entendeu que os terrenos para construção, mesmo que destinado à construção de edifícios habitacionais, não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, como resulta das seguintes passagens:

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.*

---

<sup>2</sup> Que se podem consultar no sítio da internet “<https://caad.org.pt/tributario/decisoess/>”

<sup>3</sup> 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.

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

Processo 49/2013-T:

*“A expressão «com afecção 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 afecção 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 afecção 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.”*

10. Também no acórdão do STA, de 09-04-2014, recurso n.º 048/14 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 IMI.

*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.”*

11. 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 10.09.2014:

*“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/f6fd29ac6d6ebaf38>*

*0257cc30030891a?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 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)(...)*

12. Assim, ponto inequivocamente comum em todas estas decisões, e que também sufragamos, é o entendimento de que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção habitacional, não são prédios com afectação habitacional. Entendemos, que 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 actualidade da afectação 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 afectação 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 actual (relativamente ao facto tributário) do prédio em causa ser utilizado para habitação.

Um terreno para construção não pode, no nosso entendimento, ser considerado um prédio com “*afecção 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 afectação 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.

13. Tendo em conta o exposto, sendo a verba 28.1 do CIS inaplicável aos prédios da Requerente, não pode a pretensão anulatória da Requerente deixar de proceder, uma vez que os atos tributários estão inquinados do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de Direito.

#### JUROS INDEMNIZATÓRIOS

14. A Requerente veio, ainda, peticionar o direito a juros indemnizatórios.

Cabe ainda apreciar a pretensão da Requerente, à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1, daquele artigo 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*”.

Sufragamos o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que sustentam que “*O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte*” (Lei Geral Tributária, encontros da escrita, 4ª Edição, 2012, pag. 342).

No caso “*sub judice*” não podendo a o erro que deu origem à liquidação ser imputável à Requerente mas tão somente à Requerida, não pode deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios.

#### IV – Decisão

Assim, decide o Tribunal, julgando totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- a) Declarar a não aplicação da verba 28º da Tabela Geral de Imposto de Selo aos prédios em causa, de que a Requerente é titular inscrita na matriz predial urbana.
- b) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação de todos os atos tributários *sub judice*, devendo em consequência a Requerida reembolsar à Requerente, o valor do imposto indevidamente pago no valor total de 45.564,23 €.
- c) Julgar ainda procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar juros indemnizatórios, nos termos legais, desde a data em que os pagamentos foram efetuados até à data do integral reembolso.

Valor da ação: 45.564,23 € (quarenta e cinco mil, quinhentos e sessenta e quatro euros e vinte e três cêntimos), nos termos do disposto no art. 315.º 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 2.142,00 € (dois mil cento e quarenta e dois euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Lisboa, CAAD, 2 de Dezembro de 2014.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro