

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 519/2014-T

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

Processo n.º 519/2014-T

Requerente: Fundo de Investimento Imobiliário Fechado A...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Imposto do Selo (“IS”) 2013

ACÓRDÃO ARBITRAL

Os árbitros, Desembargador Manuel Malheiros (árbitro presidente), Dr. Henrique Nogueira Nunes e Professor Doutor Guilherme W. d’ Oliveira Martins (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formarem o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído em 30 de setembro de 2014, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1.1. Fundo de Investimento Imobiliário Fechado A..., número de identificação fiscal ..., com sede na Avenida ..., em Lisboa, gerido e representado pela B... — ... Fundos Imobiliários, S.A., número de identificação fiscal ..., com sede na mesma morada, doravante denominada por “Requerente”, requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (adiante “RJAT”¹).

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo n.ºs ..., ... e ..., no valor total de € 93.503,86, efetuados em 17/03/2014, ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo ("TGIS") e referentes a três prédios urbanos, propriedade da Requerente.

1.3. A Requerente é proprietária de três prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da freguesia da Cidade da Maia, concelho da Maia, distrito do Porto, sob os artigos matriciais números ..., com o valor patrimonial tributário ("VPT") de € 4.317.608,13; ..., com o VPT de € 2.800.274,75 e; ..., com o VPT de € 2.232.502,88, estando inscritos nas respetivas matrizes como terrenos para construção.

1.4. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que as liquidações de Imposto de Selo objeto da sua petição inicial são ilegais, desde logo porquanto os três prédios urbanos em causa nos autos não têm, diz, nem podem ter, afetação habitacional, integrando-se os mesmos na zona desportiva da cidade da Maia, e que o Município da Maia apenas prevê, para a área em que aqueles terrenos se inserem, a construção de edifícios destinados a comércio e serviços, pelo que os prédios em apreço não têm, nem podem ter afetação habitacional, padecendo a Requerida em erro quanto aos pressupostos de facto, ao considerar que os terrenos em causa têm afetação habitacional.

Considera também que os prédios urbanos qualificados como "terrenos para construção" para efeitos de IMI não estão sujeitos ao Imposto do Selo previsto na verba 28 da TGIS, e que o entendimento da AT padece de erro de direito por violação da norma de incidência da verba 28 da TGIS, pois, sustenta que para efeitos de tributação ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, a afetação habitacional dos prédios urbanos remete para a utilização concreta e atual de um edifício construído, e não para uma afetação abstrata, futura e meramente potencial ou projetada, sob pena de violação das normas legais e constitucionais aplicáveis. Considera que na determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção para efeitos de IMI não deve ser considerado o coeficiente de afetação, pelo que não poderão, em consequência, os terrenos para construção ser havidos como prédios

com afetação habitacional para efeitos de tributação em sede de Imposto do Selo, e que as liquidações ora em causa violam também o disposto nos artigos 41.º e 45.º do CIMI.

Por fim, vem requerer indemnização por prestação de garantia indevida.

1.5. A Requerida defende, em síntese, que o pedido de declaração de ilegalidade, e consequente anulação das liquidações em crise nos autos, deverá ser julgado improcedente, considerando que o prédio sobre o qual recai cada uma das liquidações impugnadas tem a natureza jurídica de um prédio 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 TGIS.

Alega a AT que ao contrário do propugnado pela Requerente, o conceito de “prédios com afetação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.

Quanto ao valor do terreno adjacente à área de implantação, considera que este é apurado nos mesmos termos em que se determina o valor da área do terreno livre e da área do terreno excedente para efeitos de qualquer imóvel urbano.

Considera, por fim, que a previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional, propugnando, assim, pela legalidade dos atos tributários porque configuram, no seu entendimento, uma correta aplicação da lei aos factos.

1.6. Foi acordada pelas partes a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. 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).

Não foram identificadas nulidades no processo.

Foi fixado a prolação da decisão arbitral até ao dia 10 de março de 2015, tendo, posteriormente e por despacho arbitral, o prazo para a decisão arbitral sido prorrogado por 2 meses.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.A FACTOS PROVADOS

Antes de entrar na apreciação das questões de mérito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo tributário junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

- A Requerente é proprietária de três prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da freguesia da Cidade da Maia, concelho da Maia, distrito do Porto, sob os artigos matriciais números ..., com o valor patrimonial tributário (“VPT”) de € 4.317.608,13; ..., com o VPT de € 2.800.274,75 e; ..., com o VPT de € 2.232.502,88, estando inscritos nas respetivas matrizes como terrenos para construção;
- Está em causa a análise da legalidade dos três atos tributários de liquidação de Imposto do Selo n.ºs ..., ... e ..., no valor total de € 93.503,86, efetuados em 17/03/2014, ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”) e referentes a três prédios urbanos, propriedade da Requerente.

III.B FACTOS NÃO PROVADOS

Não há, alegados ou de conhecimento oficioso, factos relevantes para a decisão que não tenham sido dados como provados.

III. C MOTIVAÇÃO

A fixação da matéria de facto baseou-se no processo administrativo, nos documentos juntos à petição inicial ou no decurso do presente processo.

IV.DO DIREITO

A Requerente alega, sinteticamente que as liquidações de Imposto de Selo objeto da sua petição inicial são ilegais, desde logo porquanto os três prédios urbanos em causa nos autos não têm, diz, nem podem ter, afetação habitacional, integrando-se os mesmos na zona desportiva da cidade da Maia, e que o Município da Maia apenas prevê, para a área em que aqueles terrenos se inserem, a construção de edifícios destinados a comércio e serviços, pelo que os prédios em apreço não têm, nem podem ter afetação habitacional, padecendo a Requerida em erro quanto aos pressupostos de facto, ao considerar que os terrenos em causa têm afetação habitacional.

Assim, a AT ao pressupor que o terreno para construção é um prédio com afetação habitacional, faz uma errada interpretação do artigo 1.º, n.º 1, do CIS e da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (de ora em diante abreviadamente designada por “TGIS”), bem como do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), i) da citada Lei n.º 55-A/2012 ou comete o chamado “erro de direito acerca dos factos”, assim como que a tributação da verba 28.1 da TGIS encarada como uma tributação da propriedade de prédios com afetação habitacional de valor superior a 1 milhão de euros mesmo nos casos em que aquela não corresponde a uma manifestação de luxo dos seus proprietários, mas apenas ao mero desenvolvimento da sua atividade económica é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais da igualdade e da imparcialidade previstos nos artigos 266.º, n.º 2, 13.º e 104.º, n.º 3, todos da CRP.

A questão essencial do presente litígio centra-se, pois, em saber se os terrenos para construção são subsumíveis no conceito de “prédios com afetação habitacional” e, por conseguinte, se estão incluídos no âmbito da incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS.

A Lei n.º 55-A/2012 de 29/10/2012 veio alterar o artigo 1.º do Código do Imposto do Selo e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a Verba 28, passando a cair no âmbito de incidência do imposto do selo:

«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 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

28.1 - *Por prédio com afetação habitacional - 1 %; [...]*»

O artigo 6.º do aludido diploma consagra sob a epígrafe "Disposições Transitórias", o regime legal aplicável em 2012, determinando que a taxa aplicável nesse ano é de 0,5% ou 0,8%, consoante se trate, respetivamente, de prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do CIMI ou prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do CIMI.

Foi ainda aditado um n.º 2 ao artigo 67.º do CIS, que determina que “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI*”.

A questão essencial reside, pois, em saber qual o âmbito de aplicação da norma de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS, nomeadamente quanto à determinação do âmbito da definição de “*prédios urbanos com afetação habitacional*”, uma vez que se afigura pacífica *in casu* a questão do VPT igual ou superior a € 1 000 000.

Nem a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, nem o CIS, definem “*prédio urbano com afetação habitacional*”, pelo que face à remissão do citado n.º 2, do artigo 67.º do CIS teremos de procurar determinar tal definição no âmbito do CIMI, recorrendo naturalmente aos mecanismos de interpretação da lei.

O artigo 4.º do CIMI define prédios urbanos como todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos.

Nos termos do referido preceito, os prédios urbanos dividem-se em:

a) Habitacionais;

- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros.

Estes tipos de prédios urbanos são definidos, no CIMI, nos seguintes termos:

Os **prédios 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 (n.º 2, do artigo 6.º do CIMI);

Os **terrenos para construção** são os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos (n.º 3, do artigo 6.º do CIMI).

Os prédios do **tipo outros** são os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem classificados como prédios rústicos e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não fins habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços e ainda os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afetos a espaços, infraestruturas ou equipamentos públicos (n.º 4, do artigo 6.º do CIMI).

Verifica-se, pois, que o CIMI também não contém uma definição específica do que sejam “prédios urbanos com afetação habitacional”.

De uma interpretação literal da norma de incidência em causa resulta que o legislador quis incluir no âmbito de aplicação da norma os prédios urbanos que tenham uma “afetação habitacional”.

A expressão “afetação habitacional” não parece poder ter outro sentido que não o de “utilização” habitacional, ou seja, prédios urbanos que tenham uma efetiva 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 efetiva afetação de um prédio urbano a esse fim, com a expectativa, ou potencialidade, de um prédio urbano poder vir a ter uma “afetação habitacional”.

Os terrenos para construção, não estando edificados, não satisfazem, por si só, qualquer condição para serem considerados como prédios com afetação habitacional, uma vez que, por um lado, não possuem licença de utilização para habitação, e, por outro lado, não são habitáveis (porque pura e simplesmente não estão edificados).

Pelo que não se nos afigura bastante para ser enquadrável na norma de incidência objetiva em apreço que exista a expectativa de um prédio urbano vir a ter uma afetação habitacional, ou de ter a potencialidade de vir a ter uma afetação habitacional.

E nos terrenos para construção mais não existe do que a expectativa, ou potencialidade, de um prédio urbano poder, após a edificação, vir a ter uma “afetação habitacional”. Mas apenas quando a “afetação habitacional” se concretizar, e nunca antes da sua edificação, é que poderemos considerar que o prédio urbano se enquadra no âmbito da norma de incidência tributária objetiva em apreço.

Discordamos do entendimento da Requerida de que a qualificação dos terrenos para construção como “prédios com afetação habitacional” encontra apoio no artigo 45.º do CIMI e que, como tal, propugnando, assim, que os atos tributários configurem, no seu entendimento, uma correta aplicação da lei aos factos.

O artigo 45.º do CIMI tem por objetivo a avaliação dos terrenos para construção, considerando como um dos seus elementos o destino autorizado ou possível, em função dos condicionalismos urbanísticos.

Mais uma vez estamos apenas no campo das potencialidades, das expectativas, e isso não é bastante para alterar a natureza do prédio, que continua a ser considerado como terreno para construção, nem para sustentar que o prédio em causa passa a ter uma “afetação habitacional” para efeitos da incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS.

Consideramos assim que a expressão “prédio urbano com afetação habitacional” prevista no Verba 28.1 da TGIS reconduz-se ao de prédio urbano habitacional, previsto no art. 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI.

Nessa medida, sendo o prédio urbano em questão um terreno para construção, o mesmo não cai no âmbito da norma de incidência objetiva da Verba 28.1 da TGIS, o que fere de ilegalidade a liquidação objeto do presente processo arbitral, e torna procedente, nesta parte, o pedido da Requerente.

A Requerente levantou questões de inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, no pressuposto de esta incluir “terrenos para construção”. Não tendo sido essa a interpretação dessa norma na presente Decisão Arbitral, deixa de fazer sentido, e de ter utilidade, a apreciação da (in)constitucionalidade dessa interpretação da norma.

Indemnização pela prestação de garantia indevida

A Requerente formula ainda um pedido de indemnização por garantia indevida, ao abrigo do artigo 53.º da LGT, pelo valor das despesas com emolumentos, impostos e com honorários cobrados pelos serviços jurídicos a que recorreu com vista à preparação e prestação de garantia.

Na sua resposta, a AT opõe-se a este pedido, alegando que não cabe em sede arbitral obter qualquer pronúncia condenatória relativamente à indemnização pela prestação de garantia indevida e que além disso a Requerente não fez prova das despesas suportadas com a prestação da garantia.

Vejam os primeiro a redação do artigo ao abrigo do qual a Requerente peticiona a indemnização:

«Artigo 53.º

Garantia em caso de prestação indevida

1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.»

A Requerente protestou juntar ao processo quais as garantias que prestaria, o que não o fez até ao presente.

Resulta da letra do artigo 53.º da LGT que as garantias que podem gerar um direito indemnizatório ao abrigo desse preceito são apenas a garantia bancária e equivalentes e não toda e qualquer garantia que seja idónea para suspender a execução fiscal.

Uma garantia equivalente à garantia bancária será aquela que implica para o interessado uma despesa cujo montante vai aumentando em função do período de tempo durante o qual aquela é mantida (neste sentido, vide Jorge de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado 6ª edição 2011, a pág. 242).

Ainda que "de jure condendo" a solução possa ser discutível, é esse o sentido do artigo 53.º da LGT.

Face ao exposto, concluímos que a Requerente não tem direito à indemnização prevista no artigo 53.º da LGT, porquanto não invocou se a mesma foi prestada e qual a natureza da garantia, sem prejuízo de, atento o princípio constitucional da responsabilidade da Administração constante do artigo 22.º da CRP, poder sempre recorrer aos meios indemnizatórios gerais para ser ressarcida desse encargo.

Termos em que improcede, nesta parte, o pedido da Requerente.

V. DECISÃO:

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de imposto do selo impugnada, com a conseqüente anulação dessa liquidação.
- Julgar improcedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente a indemnização por garantia indevida.

De harmonia com o 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 Tributária fixa-se ao processo o valor de € 93.503,86.

Fixa-se o montante das custas em €2.574,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º, n.º 4 do citado regulamento.



Lisboa, 27 de abril de 2015

Os Árbitros,

Manuel Macaísta Malheiros (Árbitro Presidente)

Henrique Nogueira Nunes

Guilherme W. d' Oliveira Martins