

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 531/2014 -T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Terreno para construção

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 531/2014 – T

I. RELATÓRIO

“A”, Lda., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ...-... Vila Nova de Gaia (doravante apenas designada por Requerente), apresentou, em 25-07-2014, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 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 conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada apenas por Requerida).

A Requerente pede que sejam anuladas as liquidações de Imposto do Selo, do ano de 2013, por erro nos pressupostos e falta de fundamentação, com referência aos seguintes prédios:

- a) terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, no valor de € 6.590,90;
- b) terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...da freguesia de .., concelho de Vila Nova de Gaia, no valor de € 6.590,90;
- c) terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, no valor de € 6.919,00; e
- d) terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, no valor de € 5.645,70.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 28-07-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 11-09-2014 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 29-06-2014.

Por despacho de 08-12-2014 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido concedido às partes prazo sucessivo para apresentação de alegações escritas. Devidamente notificadas para o efeito, apenas a Requerida veio juntar alegações escritas.

A Requerente alega, antes de mais, que a legalidade das liquidações contestadas deverá ser aferida em função da redacção originária da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante apenas TGIS), sendo de recusar a aplicação da redacção introduzida pelo art. 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2014, sob pena de aplicação retroactiva da lei, uma vez que o facto tributário ocorreu a 31 de Dezembro de 2013. No que se refere em concreto às liquidações contestadas, a Requerente considera ter havido erro nos pressupostos porquanto a verba 28.1 da TGIS se refere exclusivamente a prédios com afectação habitacional e não a terrenos para construção. Na óptica da Requerente, o conceito de “prédio com afectação habitacional” pressupõe uma edificação ou construção que reúna as características exigíveis para poder ser classificado como tal de acordo com as regras próprias do CIMI (diploma para que remete o CIS), pelo que não poderá integrar a figura dos terrenos para construção. No entender da Requerente, um terreno para construção não satisfaz por si só qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal. A Requerente alega, também, o vício de falta de fundamentação uma vez que as liquidações contestadas não incluem quaisquer elementos

que permitam aferir qual foi o percurso valorativo percorrido pela Autoridade Tributária que justificou a liquidação de um imposto que na letra da norma de incidência recai sobre imóveis destinados à afectação habitacional mas que no caso concreto está a ser exigido aos titulares de terrenos para construção. Por fim, a Requerente requer a condenação da Autoridade Tributária ao reembolso do imposto indevidamente pago acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

Em resposta, a Requerida sustenta, sucintamente, que os terrenos para construção são qualificados como prédios, nos termos dos arts. 2.º e 6.º do CIMI, sendo possível e legalmente obrigatório aferir da sua afectação para efeitos de avaliação. O n.º 2 do art. 45.º do CIMI, ao referir-se a “(...) *valor das edificações autorizadas (...)*”, remete para as regras de avaliação de edificações, previstas nos arts. 38.º e seguintes do CIMI, incluindo, assim, a ponderação dos coeficientes de afectação e qualidade e conforto (invoca aqui o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14/02/2012, proferido no proc. 04950/11). Nessa medida, o conceito de “prédio com afectação habitacional” da verba 28.1 da TGIS deverá ser interpretado de forma mais ampla e abrangente do que defende a Requerente, não devendo ser restringido à figura de prédios destinados a habitação a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art. 6.º do CIMI; tal conceito abrangerá, assim, os terrenos para construção desde que a respectiva afectação, determinada para efeitos de avaliação, seja a habitação. Assim sendo, as liquidações de imposto serão válidas pelo que deverá improceder o pedido da Requerente.

III. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária de metade do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, sob o artigo ..., com valor patrimonial tributário de € 1.318.180,00, descrito na (docs. ns.º 8 e 11 da p.i.);
2. A Requerente é proprietária de metade do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, sob o artigo ..., com valor patrimonial tributário de € 1.318.180,00, descrito na (docs. ns.º 5 e 12 da p.i.);
3. A Requerente é proprietária de metade do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, sob o artigo ..., com valor patrimonial tributário de € 1.383.800,00, descrito na (docs. ns.º 6 e 9 da p.i.);
4. A Requerente é proprietária de metade do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Vila Nova de Gaia, sob o artigo ..., com valor patrimonial tributário de € 1.129.140,00, descrito na (docs. ns.º 7 e 10 da p.i.);
5. A Requerente foi notificada da nota de cobrança n.º 2014..., datada de 17/03/2014, referente ao Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, do ano de 2013, no valor de € 6.590,90, relativo ao terreno descrito em 1. supra, (doc. n.º 1 da p.i.);
6. A Requerente foi notificada da nota de cobrança n.º 2014..., datada de 17/03/2014, referente ao Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, do ano de 2013, no valor de € 6.590,90, relativo ao terreno descrito em 2. supra, (doc. n.º 2 da p.i.);
7. A Requerente foi notificada da nota de cobrança n.º 2014..., datada de 17/03/2014, referente ao Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, do ano de 2013, no valor de € 6.919,00, relativo ao terreno descrito em 3. supra, (doc. n.º 3 da p.i.);

8. A Requerente foi notificada da nota de cobrança n.º 2014..., datada de 17/03/2014, referente ao Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, do ano de 2013, no valor de € 5.645,70,90, relativo ao terreno descrito em 4. supra, (doc. n.º 4 da p.i.);
9. A Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação do Imposto do Selo liquidado com referência aos terrenos para construção descritos nos pontos 1. a 4. supra a 30/04/2014.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. Do imposto liquidado

Em primeira linha, e porque tal foi suscitado pela Requerente, cumpre decidir qual a redacção da verba 28.1 da TGIS aplicável ao imposto do ano de 2013: a versão original, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ou a redacção resultante da alteração introduzida pelo art. 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

Da aplicação conjunta do n.º 4 do art. 2.º do Código do Imposto do Selo e n.º 1 do art. 8.º do CIMI, concluímos que o facto tributário a que se refere a verba 28.1 da TGIS se verifica a 31 de Dezembro de cada ano. Nessa medida, a relação juridico-tributária será fixada em função da legislação em vigor nessa mesma data, independentemente de alterações posteriores que possam estar em vigor na data da liquidação do imposto (o que seria o presente caso). Esta posição é a única consentânea com o princípio da

irretroactividade da lei fiscal previsto no n.º 3 do art. 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Assim sendo, o Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS referente ao ano de 2013, a liquidar em 2014, deverá ser calculado e fixado de acordo com a redacção original da norma, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, como pretende a Requerente.

Posto isto, cumpre então decidir sobre a determinação da base de incidência verba 28.1 da TGIS, em especial no que se refere à integração dos terrenos para construção no conceito de “*prédio urbano com afectação habitacional*”.

Ora, sobre esta questão existem já numerosas decisões do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária, de que são exemplo as decisões de 18/09/2013, proc. n.º 49/2013-T, de 02/10/2013, proc. n.º 53/2013-T, de 09/10/2013, proc. n.º 48/2013-T, de 18/10/2013, proc. n.º 42/2013 e de 01/11/2013, proc. n.º 75/2013-T. São, também, numerosas as decisões do Supremo Tribunal Administrativo sobre esta matéria de que são exemplo os acórdãos proferidos em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14.

Havendo identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito, aqui se reproduz o aí decidido, acolhendo-se a jurisprudência supra mencionada e seguindo-se o que se deixou exarado no citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13, cuja fundamentação subscrevemos integralmente na seguinte parte:

“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 a interpretação da recorrente, porquanto 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. Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria - de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador. E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII - 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela

proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades. O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs. 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou “outros” – artigo 6.º do CIMI). Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI). Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser

licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afecção habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, 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 afecção habitacional” para efeitos do disposto na verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro” (negrito nosso).

Face a tudo o que vem exposto, conclui-se pelo provimento da petição da Requerente pelo que se declara a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo impugnadas por violação da verba 28.1 da TGIS.

Concluindo-se pela anulação das liquidações identificadas com estes fundamentos fica prejudicada, por ser inútil, a apreciação do vício de falta de fundamentação alegado pela Requerente.

B. Dos juros indemnizatórios

Nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT “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”.

Como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária - Anotada e comentada*, Editora Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, pág. 342, nota 2 “O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte (por exemplo, haverá anulação por erro imputável ao contribuinte quando a liquidação assentar em errados pressupostos de facto, mas o erro tiver por base uma indicação errada na declaração que o contribuinte apresentou)”.

Ora, no caso concreto, está inequivocamente justificado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios por parte da Requerente uma vez que as liquidações de imposto contestadas são ilegais pelo que deverão ser anuladas. Assim, para além do reembolso do imposto pago, a Requerente tem, ainda, direito ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor, contados desde a data de cada um dos pagamentos até à data de processamento das respectivas notas de crédito, em que são incluídos – cfr. art. 43.º da LGT e n.º 4 do art. 61.º do CPPT.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com consequente anulação das liquidações de Imposto do Selo impugnadas pela Requerente, com todas as consequências legais, nomeadamente o reembolso do imposto pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios até à data de processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos

Valor do processo: De harmonia com o disposto no artigo 306.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 € **25.746,50**.

Custas: Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 25-01-2015

O Árbitro Singular

(Maria Forte Vaz)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.