

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 533/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Terreno para construção**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 533/2014– T

### I – Relatório

1.No dia 28.07.2014, A..., titular do número de identificação fiscal ..., residente em ..., no Montijo (...) e B..., titular do número de identificação fiscal ..., residente na Rua ..., no Montijo (...) requereram ao CAAD a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos do art. 10º 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 de dois atos de liquidação de Imposto do Selo, (identificados nos documentos números 3 e 4, juntos com o pedido de pronuncia arbitral), datados de 18.03.2014, no montante de € 19.075,99 cada uma, relativamente a cada um dos Requerentes, respeitantes ao ano de 2013 e referentes à propriedade, na proporção de ½ para cada qual, do prédio urbano sito na freguesia de ..., concelho do Montijo, inscrito na matriz predial sob o n.º ... da mesma freguesia. Os Requerentes peticionaram, ainda, ao abrigo do art. 53º da Lei Geral Tributária, o pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida.

2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. 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 2.10.2014.

3.A cumulação de pedidos e a coligação de autores são admissíveis nos termos do n.º 1 do artigo 3.º do RJAT, atenta a identidade do tributo, bem como dos fundamentos de facto e direito invocados.

4.Os fundamentos apresentados pelos Requerentes, em apoio da sua pretensão, foram, 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*”, pelo que não se está perante prédio urbano com *afetação* habitacional, mas sim face a terreno para construção, realidade distinta.

Subsidiariamente, consideram ainda os Requerentes que as liquidações *sub judice*, são manifestamente violadoras dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, previstos nos artigos 13.º, 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 3, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP) e, igualmente, do princípio da progressividade previsto nos artigos 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 3, ambos da CRP.

5.A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão dos Requerentes.

Da sua resposta resulta que a sua posição é, em síntese, a de que o prédio 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.

A Requerida manifesta, ainda, o entendimento de que as liquidações em causa não violam qualquer comando constitucional.

6. Por despacho de 2.12.2014 foi decidido dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º, nº 1, do RJAT, bem como a realização de alegações, com fundamento na sua desnecessidade, após requerimento da Requerida neste sentido, que mereceu a concordância dos Requerentes.

7. 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

8.O Tribunal considera provados os seguintes factos:

1- Os Requerentes estão inscritos na matriz predial como proprietários, na proporção de metade para cada qual, do prédio urbano sito na freguesia de ..., concelho do Montijo, inscrito na matriz predial sob o n.º 2302, o qual é composto por um lote de terreno destinado a construção.

2- O Requerente A..., foi notificado da liquidação de imposto de selo datada de 18.03.2014, no montante de € 19.075,99 respeitante ao ano de 2013 e referente à propriedade, na proporção de ½, do prédio urbano sito na freguesia de ..., concelho do Montijo, inscrito na matriz predial sob o n.º ... da mesma freguesia, ascendendo a coleta ao montante de € 19.075,99, em resultado da aplicação da taxa de 1% prevista na verba 28.1 – “*Por prédio com afetação habitacional*” – da Tabela Geral do Imposto do Selo

(TGIS), anexa ao Código do Imposto do Selo (Código do IS), na redação conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

3- O Requerente B..., foi notificado da liquidação de imposto de selo datada de 18.03.2014, no montante de € 19.075,99 respeitante ao ano de 2013 e referente à propriedade, na proporção de ½, do prédio urbano sito na freguesia de ..., concelho do Montijo, inscrito na matriz predial sob o n.º ... da mesma freguesia, ascendendo a coleta ao montante de € 19.075,99, em resultado da aplicação da taxa de 1% prevista na verba 28.1 – “*Por prédio com afetação habitacional*” – da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), anexa ao Código do Imposto do Selo (Código do IS), na redação conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

4- Segundo a notificação feita ao Requerente A..., o pagamento do imposto liquidado, deveria ser efetuado em 3 prestações de € 6.358,67, cada qual, devendo a primeira prestação ser paga durante o mês de abril de 2014.

5- Segundo a notificação feita ao Requerente B..., o pagamento do imposto liquidado, deveria ser efetuado em 3 prestações de € 6.358,67, cada qual, devendo a primeira prestação ser paga durante o mês de abril de 2014.

6- Os Requerentes foram igualmente notificados dos documentos de cobrança para pagamento da segunda prestação.

## FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provou que os Requerentes tenham prestado garantia a fim de suspender os processos executivos, destinados à cobrança coerciva das liquidações.

## FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

9. A decisão sobre a matéria de facto baseia-se nos documentos números 1, 3 e 4 juntos pelos Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral, que não foram objeto de

impugnação, sendo ainda de referir que não ocorreu qualquer desacordo entre as partes relativamente a matéria de facto alegada e dada como provada, cingindo-se a divergência à matéria de direito.

### III – O Direito aplicável

10. 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>*

*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%”.*

11. 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.

---

<sup>1</sup> Esta 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.

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

<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.

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 efetiva 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, dos mencionados processos:

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.*

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

Processo 49/2013-T:

*“A expressão «com afetação 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 afectação 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 afectação 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."*

12. Também no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 09-04-2014, recurso n.º 048/14<sup>4</sup> 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 perfiar-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."*

(...)

<sup>4</sup> Disponível em <http://www.dgsi.pt/>.



*“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.”*

13. 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<sup>5</sup>:

*“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/f6fd29ac6d6ebaf380257cc30030891a?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)(...).*

14. Assim, ponto inequivocamente comum em todas estas decisões, e que acompanhamos, é o entendimento de que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção habitacional, não são prédios com afetação habitacional. Em consequência, consideramos que a aplicação da verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redação aditada pela Lei nº 55-A/2012, exige, pelo menos, a

<sup>5</sup> Também disponível em <http://www.dgsi.pt/>.

atualidade da afetação 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 nº 55-A/2012 a utilizar a expressão “*prédio com afetação habitacional*”, em vez de “*prédio habitacional*” constante do art. 6º, nº 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 atual (relativamente ao facto tributário) do prédio em causa ser utilizado para habitação.

Um terreno para construção não pode, assim, ser considerado um prédio com “*afetação 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 afetação 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.

15. Tendo em conta o exposto, sendo a verba 28.1 do CIS inaplicável ao prédio dos Requerentes, não pode a pretensão anulatória destes deixar de proceder, uma vez que os atos tributários estão inquinados do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de Direito.

#### DA INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA INDEVIDA

16. Os Requerentes vieram, ainda, peticionar indemnização por garantia indevida, ao abrigo do artigo 53º da Lei Geral Tributária.

Para o efeito alegaram os Requerentes que “*foram citados para os processos de execução fiscal n.º ...2014... e n.º ...2014..., tendentes à cobrança coerciva do imposto apurado nos atos tributário em apreço*” e que “*Por não ser sua intenção, em virtude da manifesta ilegalidade dos atos tributários de liquidação, proceder ao pagamento das mesmas, os Requerentes requereram a suspensão das execuções fiscais e a fixação do valor da*

*garantia a prestar nos termos do artigo 169.º do CPPT, pretendendo constituir, para o efeito, hipoteca voluntária.”*

Todavia, no caso dos autos, os Requerentes, apesar de terem protestado juntar o respetivo documento comprovativo, não o fizeram, nem comunicaram ao Tribunal ter concretizado o propósito de constituir a garantia, tal como manifestado no pedido de pronúncia arbitral.

Assim sendo, não se verificam no caso dos autos, os pressupostos de que depende a aplicação do artigo 53º, nº 1, da Lei Geral Tributária, pelo que, não pode deixar de improceder o pedido de indemnização formulado.

#### IV – Decisão

Assim, decide o Tribunal:

- a) Declarar a não aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo ao prédio em causa, de que os Requerentes são titulares inscritos na matriz predial urbana.
- b) Declarar a ilegalidade e a conseqüente anulação dos atos tributários *sub judice*.
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar indemnização por prestação de garantia indevida.

Valor da ação: 38.151,98 € (trinta e oito mil cento e cinquenta e um euros e noventa e oito 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 1.836,00 € (mil oitocentos e trinta e seis euros) nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Lisboa, CAAD, 18 de Dezembro de 2014.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro