

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 554/2014-T

Tema: IS – terrenos para construção; verba 28.1 da TGIS

## DECISÃO ARBITRAL

### 1. Relatório

1.1 A, S.A. – Sucursal em Portugal, NIF ..., com sede na Av ..., em Lisboa, doravante também designado por “Requerente”, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante “RJAT”), sendo a “Requerida”, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT”).

O Requerente pretende a declaração da ilegalidade e a conseqüente anulação das liquidações de IS datadas de 17/03/2014, efectuadas nos termos da Verba 28.1 da TGIS, em relação aos prédios urbanos do tipo “terrenos para construção”, inscritos na matriz sob os artigos ..., ... e ..., as quais ascendem a um valor global de € 47.956,35.

A Requerente pretende ainda a condenação da AT no reembolso à Requerente, da quantia de € 31.970,91, referente ao pagamento indevido das notas de cobrança n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., relativas às 1.ª e 2.ª prestações de IS, relativo a 2013, em relação aos mencionados prédios e ao pagamento de juros indemnizatórios, devidos pelo pagamento indevido das notas de cobrança ilegalmente emitidas.

1.2 Como fundamento do seu pedido, a Requerente alega em síntese que:

- (a) É proprietária dos prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo matricial n.º ..., com valor patrimonial tributário de €2.243.673,76; n.º ..., com valor patrimonial tributário de € 1.348.494,11; e n.º ..., com valor patrimonial

- tributário de € 1.203.466,73;
- (b) Os referidos prédios urbanos são terrenos para construção.
  - (c) Em 17/03/2014, nos termos da Verba 28.1 da TGIS, a AT procedeu à liquidação de IS em relação aos prédios urbanos do tipo “terrenos para construção” no valor de €22.436,74, relativamente ao prédio com artigo matricial ...; no valor de €13.484,94, relativamente ao prédio com artigo matricial ...; e no valor de €12.034,67, relativamente ao prédio com artigo matricial ....
  - (d) A Requerente pagou as notas de cobrança com os n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., relativas às 1.ª e 2.ª prestações de IS, relativo a 2013, em relação aos mencionados prédios.
  - (e) A verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2013, apenas sujeitava a IS os prédios com afectação habitacional.
  - (f) Não estamos perante prédios urbanos habitacionais, mas sim perante prédios urbanos terrenos para construção, logo as liquidações em apreço não têm base legal.
  - (g) Os terrenos para construção, embora sendo considerados prédios urbanos não podem ser considerados afectos a qualquer fim que não o da construção.
  - (h) Um terreno para construção não pode ser considerado afecto à habitação, uma vez que não constitui nem tem características de um prédio habitável.
  - (i) Uma licença de construção não é garantia de que a construção venha a concretizar-se, sendo apenas uma licença para realizar a construção.
  - (j) Não pode a AT, por necessitar de ficcionar uma afectação para efeitos de avaliação dos prédios, considerar prédios com afectação habitacional aqueles em cuja avaliação foi considerada na referida afectação.
  - (k) Tal interpretação é contrária à lei e ao seu espírito, uma vez que o legislador não teve intenção de tributar os terrenos para construção, mas sim e apenas as denominadas “casas de luxo”.
  - (l) É neste sentido que a jurisprudência do Tribunal Arbitral tem decidido.
  - (m) É, igualmente, neste sentido que tem decidido o Supremo Tribunal Administrativo.
  - (n) São devidos juros indemnizatórios, pelo pagamento indevido das liquidações de IS identificadas, nos termos do art. 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º do CPPT.

1.3 A Autoridade Tributária e Aduaneira contestou alegando em síntese que:

- (a) Os prédios sobre os quais recaem as liquidações impugnadas, tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que os actos de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido, por consubstanciar correcta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12.
- (b) A AT entende que o conceito de “prédios com afectação 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.
- (c) O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional” - expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º1 alínea a) do CIMI.
- (d) A mera constituição de um direito de potencial construção faz aumentar imediatamente o valor do imóvel em causa, daí a regra constante do art.45.º do CIMI que manda separar as duas partes do terreno.
- (e) Muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.
- (f) Concluindo pela improcedência da declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações controvertidas.

1.4 O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostraram-se legítimas, a Requerente está regularmente representadas por Advogado e não foram deduzidas excepções, cumpre, pois, apreciar e decidir.

## **2. Matéria de Facto**

### **2.1. Factos que se consideram provados**

- (a) A Requerente é proprietária dos prédios inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob os artigos matriciais n.º ..., com valor patrimonial tributário de

- €2.243.673,76; n.º ..., com valor patrimonial tributário de €1.348.494,1; e n.º ..., com valor patrimonial tributário de € 1.203.466,73;
- (b) Os referidos prédios urbanos são terrenos para construção;
- (c) O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos identificados foi determinado em 2013;
- (d) Nos termos da Verba 28.1 da TGIS, a AT procedeu à liquidação de IS em relação aos prédios urbanos do tipo “terrenos para construção”:
- i. no valor de €22.436,74, relativamente ao prédio com artigo matricial ...;
  - ii. no valor de €13.484,94, relativamente ao prédio com artigo matricial ...; e
  - iii. no valor de €12.034,67, relativamente ao prédio com artigo matricial ....
- (e) A Requerente pagou as notas de cobrança:
- i. Com os n.ºs 2014 ..., 2014 ..., relativas às 1.ª e 2.ª prestações de IS, relativo a 2013, em relação ao prédio urbano com artigo matricial ..., no valor de €7.478,92 e €7.478,91, respectivamente;
  - ii. Com os n.ºs 2014 ..., 2014 ..., relativas às 1.ª e 2.ª prestações de IS, relativo a 2013, em relação ao prédio urbano com artigo matricial ..., ambas no valor de €4.494,98; e
  - iii. Com os n.ºs 2014 ... e 2014 ..., relativas às 1.ª e 2.ª prestações de IS, relativo a 2013, em relação ao prédio urbano com artigo matricial ..., no valor de € 4.011,57 e €4.011,55, respectivamente.

## **2.2 Factos que não se consideram provados e respectiva fundamentação**

Não há factos relevantes para a decisão que se consideram não provados.

## **2.3 Fundamentação da matéria de facto provada**

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos aos autos, cuja autenticidade e correspondência não foram questionadas.

## **3. Matéria de Direito**

### **3.1 Questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência da Verba 2.8 da TGIS**

A questão controvertida resume-se ao enquadramento, ou não, dos terrenos para construção, no conceito de prédio com afectação habitacional, tal como enunciado na Verba n.º 28.1 da TGIS.

A Lei n.º 55-A/2012, que entrou em vigor em 30/10/2012, não procedeu à qualificação dos conceitos que constam da referida verba n.º 28, nomeadamente, do conceito de “prédio com afectação habitacional”.

Trata-se de um conceito inovador na legislação tributária que carece de concretização no Código do Imposto Selo (CIS).

Contudo, observando o que dispõe o art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo (CIS), também aditado pela citada Lei n.º 55-A/2012, verifica-se que *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMP”*.

Assim, existindo dúvida quanto ao alcance do referido conceito, justifica-se observar o que diz o código do IMI.

Da leitura atenta das normas do código do IMI (cfr. artigos 2.º, 4.º e 6.º), não se vislumbra, na classificação dos “prédios”, o conceito de “prédio com afectação habitacional”.

Na falta de correspondência terminológica exacta deste conceito, não resta, portanto, outra alternativa que não seja aventar-se hipóteses interpretativas, à luz do disposto no art. 9.º, n.º 1, do Código Civil.

Quanto a esta matéria – conceito de prédio com afectação habitacional - são diversos os Acórdão proferidos pelo CAAD e pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), cujo entendimento se acompanha.

A título de exemplo, por todos, faz-se referência à decisão arbitral n.º 53/2013-T, de

2/10/2013, que se acompanha na íntegra, a qual referindo-se ao conceito de prédio com afectação habitacional como reportando-se aos prédios habitacionais refere que “O conceito mais próximo do teor literal desta expressão utilizada é manifestamente o de «prédios habitacionais», definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como abrangendo «os edifícios ou construções» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

A entender-se que a expressão «prédio com afectação habitacional» coincide com o de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enfeixarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «prédios habitacionais».

Por isso, a adoptar-se a interpretação de que «prédio com afectação habitacional» significa

«prédio habitacional», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção”.

Terá contudo também de se analisar o conceito de prédio com afectação habitacional como conceito distinto de prédios habitacionais, mas que conceito será este?

Também com referência a esta matéria, por todos, recorreremos à decisão arbitral n.º 231/2013-T, de 03/02/2014, a qual se acompanha na íntegra e refere que não existindo um sentido coerente na verba n.º 28.1, apenas resta a via da interpretação do texto legal, enquadrada pelo art. 9.º, n.º 3, do Cód. Civil.

E prossegue referindo que “à face daqueles significados das palavras «afectação» e «afectar», que são «dar destino» ou «aplicar», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios a que já foi dado destino para habitação, os prédios que já estão aplicados a fins habitacionais, pelo que importa indagar se

*abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados, designadamente em alvará de loteamento. Para tal, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afectado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num alvará de loteamento ou acto de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a efectiva atribuição desse destino é concretizada. [...]. O texto da lei, ao adoptar a fórmula «prédio com afectação habitacional», em vez de «prédios urbanos de afectação habitacional», que aparece na [...] «Exposição de Motivos», aponta fortemente no sentido de que se exige que a afectação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afectação.»*

*E continua referindo que ““está-se perante uma realidade ainda mais longínqua em relação à afectação habitacional que é a de nem sequer existir nenhum edifício ou construção e, por isso, não se poder considerar existente uma afectação que pressupõe a sua existência. Por outro lado, como bem refere o Requerente [e a ora requerente, nos mesmos exactos termos], a intenção legislativa de não estender o âmbito de incidência a terrenos construção foi expressamente referida pelo Governo ao apresentar no Plenário da Assembleia da República a Proposta de Lei 96-XII ao dizer, pela voz do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais: «Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar 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. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013». A referência expressa a «casas» como alvo da incidência do novo tributo não deixa margem para dúvidas sobre a intenção legislativa. Por outro lado, não se encontra na discussão da referida proposta de Lei qualquer referência a «terrenos para construção»”.*

Para que não restem dúvidas quanto a esta matéria, mais uma alusão a jurisprudência do CAAD quanto à matéria aqui controvertida, fazendo-se, desta feita, referência à Decisão

Arbitral n.º 49/2013-T, de 18/9/2013, a qual, igualmente, se acompanha na íntegra ao referir 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. Referindo-se, pois, 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."*

Por fim, destaca-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) aderindo por completo à tese supra invocada, referindo-se a título de exemplo os Acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.º 1870/13, de 9 de Abril de 2014, n.º 48/14 também de 9 de Abril de 2014, n.º 272/14 de 23 de Abril de 2014, n.º 317/2014 de 14 de Maio de 2014 e n.º 467/14 de 2 de Julho de 2014.

Conclui-se portanto que as liquidações de IS, relativas ao exercício de 2013, com referência à aplicação da Verba 28.1 da TGIS aos prédios do tipo “terreno para construção”, inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob os artigos matriciais n.º ..., com valor patrimonial tributário de €2.243.673,76; n.º ..., com valor patrimonial tributário de € 1.348.494,11; e n.º ..., com valor patrimonial tributário de € 1.203.466,73, cuja declaração de ilegalidade é pedida, enfermam de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

### **3.2 Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios**

A Requerente pede, ainda, o reembolso das quantias pagas, no total, € 31.970,91, acrescidas de juros indemnizatórios pelo pagamento indevido desses montantes.

Conforme refere, e bem, a decisão arbitral n.º 53/2013-T, *“Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a*



*competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»”.*

Resulta do exposto no art. 43.º, n.º 1, da LGT que o processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

Com efeito, refere o citado 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*”.

Quanto a esta matéria refere ainda o art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Cumprido, agora, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto indevidamente pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT.

Tal demonstra-se essencial para restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

Por sua vez, no que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à AT, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos, à taxa legal, desde a data em que efectuou o respectivo pagamento ou pagamentos até ao integral reembolso do montante ou montantes indevidamente pagos.

#### **4. Decisão**

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

- Julgar procedente o pedido de declaração da ilegalidade e a consequente anulação das liquidações de IS, efectuadas nos termos da Verba 28.1 da TGIS, em relação aos prédios urbanos do tipo “terrenos para construção”, inscritos na matriz sob os artigos ..., ... e ..., as quais ascendem a um valor global de € 47.956,35;
- Condenar a AT no reembolso à Requerente, da quantia de € 31.970,91, referente ao pagamento indevido das notas de cobrança n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., relativas às 1.ª e 2.ª prestações de IS, relativo a 2013, em relação aos mencionados prédios; e

- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados desde a data em que foi efectuado cada pagamento de IS e a data do integral reembolso dessas quantias.

## **5. Valor do Processo**

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 € 47.956,35.

## **6. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, 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, Centro de Arbitragem Administrativa, 17 de Março de 2015

O Arbitro,

André Gonçalves