

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º:556/2014 -T**

**Tema: IS – verba 28.1 da TGIS; terreno para construção**

## DECISÃO ARBITRAL

### I – RELATÓRIO

#### 1. Pedido

A – ..., com o nº de identificação fiscal ..., legalmente representado pela B, ..., S.A., com sede na Rua ... Lisboa, pessoa coletiva nº ..., apresentou, ao abrigo do disposto no nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, que instituiu Regime da Arbitragem Tributária (RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, um pedido de pronúncia arbitral, com vista:

- À declaração da ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (IS), ao abrigo da Verba 28.1 da respetiva Tabela Geral (TGIS) referentes a oito prédios descritos como terrenos para construção;
- A condenação da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira à restituição do imposto indevidamente pago e ao pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios sobre os montantes pagos pela Requerente relativos às liquidações impugnadas.

O Requerente alega, no essencial, o seguinte:

- Os prédios sobre os quais recaiu o IS liquidado não podem ser qualificados como prédios com afetação habitacional, como requerido pela verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS);
- Não se definindo nem no Código do Imposto do Selo (CIS), nem na TGIS o que se entende por prédio com afetação habitacional, há que recorrer ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) para encontrar tal definição;

- De acordo com o art.º 6.º, n.º 1 do CIMI, os terrenos para construção são uma espécie de prédios urbanos distinta dos prédios habitacionais;
- A expressão “afecção habitacional” utilizada no n.º 28.1 da TGIS, encontra-se no art.º 41º do CIMI, onde, a propósito da determinação do valor patrimonial tributário dos “prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços...” (art.º 38º, n.º 1) há um coeficiente de afecção, estabelecendo o referido art.º 41º que “o coeficiente de afecção (CA) depende do tipo de utilização dos prédios edificados...”, e uma dessas utilizações é, precisamente, a habitação. Tal significa que não há nos terrenos para construção uma afecção, seja para habitação, seja para comércio, seja para serviços.
- Prédios urbanos com afecção habitacional são, assim, aqueles que, nos termos do respetivo processo de construção a que se referem os art.ºs 62º e seguintes do Regime Jurídico das Edificações Urbanas (R.J.E.U., aprovado pelo art.º 1º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16/12) tiverem sido, como tais, licenciados ou em função das suas características físicas, tiveram como destino normal a habitação. Deste modo, e como é patente, os terrenos para construção não são prédios urbanos com fins habitacionais;
- A autorização ou previsão de edificação, ainda que destinada à habitação, na área de implantação de terrenos para construção, não os torna, assim, em prédios de afecção habitacional. Ainda que o terreno se destine à construção de prédios afectos à habitação, essa afecção só se verifica com a efetiva construção do prédio, com a consequente eliminação da inscrição matricial do terreno para construção e a sua substituição por nova inscrição matricial do prédio urbano ou fração autónoma construídos;
- O facto de a previsão das edificações a construir influenciar o valor do solo, de acordo com o art.ºs 45º do CIMI, tal circunstância não transforma o terreno para construção em imóvel com afecção habitacional;
- Também a tributação de terrenos de construção através da verba 28.1 da TGIS não está de acordo com o princípio da capacidade contributiva porquanto a referida norma vis tributar a riqueza expressa na titularidade de imóveis de elevado valor, quando os imóveis tributados na titularidade da Requerente não são demonstrativos de riqueza, na medida em que são, apenas e só, instrumentos produtivos;

- Tal tributação viola ainda o princípio constitucional da igualdade, já que uma empresa que adquira para o seu activo, como mercadoria ou como matéria-prima, outros tipos de bens, não está sujeita a tributação, enquanto uma empresa que adquira imóveis como mercadoria ou matéria-prima, nomeadamente, terrenos para construção, está sujeita a tributação;
- Deste modo, as liquidações ora contestadas são ilegais, seja por violação do n.º 28 da TGIS, seja por inconstitucionalidade, nos termos indicados, da referida norma.

## **2. Resposta**

Na sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral, a Requerida AT -Autoridade Tributária e Aduaneira pugna pela improcedência do pedido, alegando, em síntese, o seguinte:

- Não definindo o CIS o que deve entender por prédio urbano, terreno para construção ou afectação habitacional, há que recorrer para tal efeito ao CIMI, onde a noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis;
- Conforme resulta da expressão “...valor das edificações autorizadas”, constante do art. 45.º, n.º 2 do CIMI 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 afectação previsto no art. 41.º do CIMI. Assim, a afectação do imóvel (aptidão ou finalidade) é um coeficiente que concorre para a avaliação do imóvel, na determinação do valor patrimonial tributário, aplicável aos terrenos para construção;
- A própria verba 28 TGIS remete para a expressão “prédios com afectação habitacional”, apelando a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI. Sendo uma expressão diferente e mais ampla da utilizada no CIMI, o seu 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;

- 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;
- O art. 13º da Constituição da República “obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”, não sendo este o caso da norma da verba 28 da TGIS;
- Assim, entende a AT que a previsão da verba 28º da TGIS não consubstancia qualquer violação do princípio da igualdade do art. 13º da CRP.

### **3. Reunião prevista no artigo 18º do RJAT e alegações**

Com a concordância das partes, o Tribunal determinou a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT bem como da fase de alegações finais.

## **II – QUESTÕES A DECIDIR**

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

- A aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos em propriedade vertical formados por partes suscetíveis de utilização independente considerados como um todo, com a consequência de que o valor patrimonial tributário a ter em conta para efeitos de incidência do imposto será, em caso de resposta afirmativa, o valor patrimonial tributário do prédio;
- Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a constitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, se interpretada no sentido de abranger os terrenos para construção, em face do princípio constitucional da igualdade.

## **III – SANEAMENTO**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.

É admissível a cumulação de pedidos, por se encontrarem verificados todos os pressupostos estabelecidos no artigo 3º, n.º 1 do RJAT.

Não foram identificadas nulidades no processo, pelo que nada obsta à apreciação do mérito do pedido.

## **IV – FUNDAMENTAÇÃO**

### **1. FACTOS PROVADOS CONSIDERADOS RELEVANTES**

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- À data do facto tributário, a Requerente era proprietária dos seguintes prédios (conforme documento 9 junto à petição inicial):
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 1”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 2.024.380,00 euros;
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 2”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 1.261.300,00 euros;
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 3”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 5.392.170,00 euros;
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 4”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 1.772.650,00 euros;

- Prédio urbano (doravante referido como “prédio 5”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 1.527.300,00 euros;
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 6”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 4.797.050,00 euros;
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 7”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 4.070.180,00 euros;
  - Prédio urbano (doravante referido como “prédio 8”) descrito como terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ... sob o número ..., com o valor patrimonial tributável de 1.667.030,00 euros.
- Em abril de 2014, a Requerente foi notificada das liquidações de IS sobre os imóveis referenciados, ao abrigo da Verba 28.1 da TGIS, relativamente ao ano de 2013.
- Através dos mesmos documentos, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da primeira prestação do imposto liquidado, sendo os seguintes os montantes indicados para pagamento:
- “Prédio 1”: 6.747,94 euros, liquidação n.º 2014 ...;
  - “Prédio 2”: 4.204,34 euros, liquidação n.º 2014 ...;
  - “Prédio 3”: 17.973,90 euros, liquidação n.º 2014 ...;
  - “Prédio 4”: 5.908,84 euros, liquidação n.º 2014 ...;
  - “Prédio 5”: 5.091,00 euros, liquidação n.º 2014 ...;
  - “Prédio 6”: 15.990,18 euros, liquidação n.º 2014 ...;

- “Prédio 7”: 13.567,28 euros, liquidação n.º 2014 ...;
- “Prédio 8”: 5.556,78 euros, liquidação n.º 2014 ....
- A Requerente procedeu ao pagamento dos montantes correspondentes à primeira prestação de todas as liquidações impugnadas (documento 10 junto à petição inicial).

Não existem factos considerados não provados relevantes para a decisão.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

### **(i) Questão da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos terrenos para construção**

Sobre esta questão, e nos exactos termos em que aqui é colocada, já se pronunciou reiteradas vezes o Supremo Tribunal Administrativo, maioritariamente em sentido concordante com o pugnado pelo Requerente (vejam-se os acórdãos daquele Tribunal proferidos de 24/9/2014, procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; de 10/9/2014, procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; de 9/7/2014, proc. n.º 0676/14; de 2/7/2014, proc. n.º 0467/14; de 28/5/2014, procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; de 14/5/2014, procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; de 23/4/2014, procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14).

A mesma questão foi também objecto de pronúncia por parte dos tribunais arbitrais, nomeadamente nos processos n.ºs 151/2014-T, 42/2013-T, 48/2014-T, 49/2013-T, 53/2014-T, 75/2013-T, 144/2013-T, 158/2013-T, 180/2013-T, 189/2013-T, entre outros) sendo também a jurisprudência arbitral maioritariamente no sentido de que a previsão da verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor até 31 de Dezembro de 2013, não abrangia os terrenos para construção.

Entre os muitos arestos emanados do STA sobre esta questão, cita-se o acórdão proferido no processo já referido supra, em que se afirma:

*“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 (...) 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 afetação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido (...), 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, (...) 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” (...) 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 objectiva 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 “afectação 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 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.”.*

Estribando-nos nesta jurisprudência, que inteiramente se acolhe, conclui-se pela procedência da arguição do vício de ilegalidade das liquidações impugnadas, por erro nos pressupostos da aplicação da norma da verba 28.1 da TGIS.

**(ii) Questão da inconstitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, se interpretada no sentido de abranger os terrenos para construção, em face do princípio constitucional da igualdade**

Considerando-se procedente a arguição de ilegalidade das liquidações impugnadas por erro nos pressupostos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, torna-se supérfluo analisar a questão da inconstitucionalidade da mesma norma quando interpretada no sentido de abranger os terrenos para construção, em face do princípio constitucional da igualdade.

## **V. DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

Verificada a ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, pelos fundamentos expostos, e tendo a Requerente pago na totalidade o imposto liquidado, tem a Requerente direito, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de 225 120,60 euros.

Quanto aos juros indemnizatórios, o artigo 43º da LGT estipula 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 à existência, no caso, de erro imputável aos serviços, este erro considera-se verificado, segundo jurisprudência uniforme do STA (vejam-se, neste sentido, os Acórdãos do STA de 22-05-2002, Proc. n.º 457/02; de 31.10.2001, Proc. n.º 26167; de 2.12.2009, Proc. n.º 0892/09) sempre que procederem a reclamação graciosa ou impugnação da liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral 218/2013-T, já citado).

Por conseguinte, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos do art.º 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do CPPT, calculados desde a data do pagamento do imposto liquidado até à sua integral restituição.

## **VI. DECISÃO**

Pelos fundamentos expostos, o presente Tribunal decide:

1. Anular os atos de liquidação de Imposto do Selo impugnados.
2. Condenar a Autoridade Tributária, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, a restabelecer a situação que existiria se os atos de liquidação anulados não tivessem sido praticados, adotando os atos e operações necessários para o efeito, através da restituição dos montantes de imposto indevidamente pagos e do pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

**Valor do processo:** Fixa-se o valor do processo em 225 120,60 euros.

**Custas:** Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 4284,00 euros, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

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

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 7 de Dezembro de 2014.

O Árbitro Presidente

---

José Pedro Carvalho

O árbitro vogal

---

Henrique Nogueira Nunes

O árbitro vogal relator

---

Nina Aguiar