

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 632/2014-T

Tema: IS – Verba 28 TGIS – Terreno para construção

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A... SA, com sede no lugar ..., concelho de Vila Verde, com o NIPC¹ ..., apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT², sendo requerida a AT³, com vista à anulação de acto tributário de liquidação de imposto do selo sobre a propriedade de um imóvel inscrito na matriz sob o artigo urbano n.º... da freguesia de Santo António no Funchal, respeitante a um terreno para construção, conforme documento de cobrança 2013 ... no montante de € 3 676,37, oportunamente notificada, contra o qual deduziu competente reclamação graciosa que veio a ser indeferida, com notificação à requerente em 02/06/2014 que, não se conformando com a tributação, por a considerar manifestamente ilegal, deduziu o presente pedido.
- 2 Que foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁴ e automaticamente notificado à AT em 28/08/2014.

¹ Acrónimo de Número de Identificação de Pessoa Colectiva

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 10/10/2014, designado árbitro do tribunal Arlindo José Francisco , que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O tribunal foi constituído em 19/11/2014 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, visa a requerente, a anulação do acto de liquidação de imposto do selo em causa e do PEF⁵ instaurado e dos demais actos subsequentes, por entender que a mesma é ilegal, dado que violará o artigo 1º do CIS⁶ e a verba 28.1 da TGIS⁷, na redacção da Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro.
- 6 Suporta o seu ponto de vista, em síntese, por entender que os terrenos para construção de forma alguma poderão ser considerados prédios com afectação habitacional, padecendo tal interpretação de inconstitucionalidade por violação de princípios com assento na CRP⁸.
- 7 A ser julgado procedente o pedido pretende que o tribunal declare o direito à requerente a ser ressarcida do valor de € 495,00 inerentes a despesas com hipoteca voluntária, devidamente comprovadas, acrescido de custas de parte.
- 8 Na resposta, a requerida, considera que a verba 28 da TGIS na redacção da Lei 55-A/2012 determina a tributação dos terrenos para construção, uma vez que estes têm natureza jurídica de prédios com afectação habitacional considerando que na determinação do seu VPT⁹ se tem em conta o coeficiente de afectação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI¹⁰, citando Acórdão nº 04950/11 de 14/02/2012 do TCA¹¹ do Sul.

⁵ Acrónimo de Processo de Execução Fiscal

⁶ Acrónimo de Código do Imposto do Selo

⁷ Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

⁸ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

⁹ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

¹⁰ Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

¹¹ Acrónimo de Tribunal Central Administrativo

- 9 Que o legislador não fala em prédios destinados à habitação, mas em afectação habitacional, expressão bem mais ampla, com vista a integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6º, nº1 alínea a) do CIMI.
- 10 Nesta perspectiva, entende que a liquidação posta em crise deve ser mantida por consubstanciar uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não sendo violadora da Lei, seja da CRP ou do CIS, pelo que deverá ser julgada improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a requerida do pedido.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

A requerida na sua resposta considerou desnecessária a produção de qualquer prova testemunhal, dado que os factos estão documentalmente provados no processo e o que está em causa são questões de direito, posição que mereceu a concordância da requerente.

Entendeu o tribunal, sem oposição das partes, desnecessária a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como da produção de alegações escritas ou orais e, não enfermando o processo de nulidades e nem tendo sido suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

- a) Saber se os terrenos para construção, que na determinação do seu VPT lhe foi aplicado o coeficiente de afectação habitacional e apurado um valor igual ou superior a € 1 000 000,00, caem no âmbito da sujeição a IS¹² previsto na verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- b) Se, em caso negativo, a liquidação do IS em causa nos presentes autos deverá ser anulada por estar ferida de ilegalidade.
- c) Se em consequência haverá lugar à anulação do PEF e da consequente indemnização das despesas efectuadas de € 495,00, pela constituição da hipoteca voluntária, acrescidas de custas de parte por garantia indevida.

2 – Matéria de Facto

A matéria de facto considerada relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) A requerente era, no ano de 2012,comproprietária (26%) de terreno para construção inscrito, ao tempo, na matriz urbana da freguesia de Santo António concelho do Funchal, sob o artigo
- b) Foi notificada para proceder ao pagamento do IS aqui em questão (€ 3 676,37) que é correspondente à sua parte de propriedade.
- c) Contra tal liquidação apresentou reclamação graciosa que veio a ser indeferida.
- d) Não tendo feito o pagamento no prazo de cobrança voluntária, houve lugar à instauração do PEF
- e) Com vista à obtenção de certidão de não dívida constituiu garantia bastante no PEF em causa, através de hipoteca voluntária, com a qual incorreu em despesas notariais e de registo no valor global de € 495,00.

3 – Matéria de Direito

¹² Acrónimo de Imposto do Selo

3.1 - Quanto ao IS:

- a) A requerente, no seu pedido de pronúncia arbitral considera, em primeira linha e em síntese, a inaplicabilidade da verba 28 da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro, aos terrenos para construção.
- b) Sustenta que os terrenos para construção não poderão ser considerados prédios com afectação habitacional, socorrendo-se das disposições contidas no artigo 1º nº 1 do CIS e na verba 28º da TGIS, na redacção da Lei 55-A/2012, já referida.
- c) O facto de num determinado terreno para construção estar autorizada a construção de prédio com destino a habitação, não determina, fiscalmente, qualquer alteração ao seu destino
- d) Remete para decisões já proferidas quer pelo tribunal arbitral quer pelos tribunais administrativos, para concluir tal como nas correspondentes doutas decisões que os terrenos para construção não podem ser considerados prédios urbanos com afectação habitacional.
- e) Salienta ainda que o próprio legislador teve esse entendimento, ao vir estabelecer a tributação em IS dos terrenos para construção, através do artigo 194º da Lei 83-C/2013 de 31 Dezembro, alterando, a redacção da verba 28.1 da TGIS, que lhe havia sido dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro.
- f) Por sua vez, a requerida entende que os terrenos para construção têm natureza jurídica de prédios com “ afectação habitacional” uma vez que na determinação do seu VPT se tem em conta o coeficiente de afectação de habitação, previsto no artigo 41º do CIMI e cita, neste sentido, o Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA Sul que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projecto.
- g) Entende que a expressão “ afectação habitacional” da verba 28 da TGIS apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies de prédios urbanos previstas no nº 1 do artigo 6º do CIMI e que o legislador ao utilizá-la pretendeu integrar outras realidades para além das mencionadas no normativo do CIMI, concluindo que as liquidações em causa devem ser mantidas e a AT ser absolvida do pedido.

- h) Sintetizadas as posições da requerente e da requerida, procederemos de seguida a uma análise da norma de incidência do IS sobre prédios urbanos com afectação habitacional.
- i) A verba 28 da TGIS, aditada pela Lei nº 55-A/2012, sujeita a IS os prédios urbanos com afectação habitacional cujo VPT, apurado nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.
- j) O CIS remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (ver nº6 do artigo 1º e nº 2 do artigo 67º ambos do CIS).
- k) Se atentarmos ao artigo 6º do CIMI, nele se estabelece que os prédios urbanos dividem-se em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
- l) Do seu nº 2 retira-se que prédios urbanos habitacionais “ são os edifícios ou construções para tal licenciados ou na falta de licença, que tenham como destino tal fim” e o seu nº 3 diz-nos que terrenos para construção “ são os situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização de operação de loteamento ou construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo...”.
- m) Destes conceitos poderemos desde já concluir pela existência de autonomia entre prédios urbanos “ habitacionais” e prédios urbanos “terrenos para construção”.
- n) O legislador do IS, ao estabelecer a tributação dos prédios urbanos “com afectação habitacional”, não concretizou o conceito, pelo que teremos, por força da remissão, de ir ao CIMI e este, como já se viu, autonomiza -os, relativamente aos terrenos para construção.
- o) A expressão “afectação habitacional” não é de forma alguma patente nos terrenos para construção, nem poderá, como pretende a requerida, ser entendida como expressão integradora de outras realidades.
- p) Acompanhamos a posição preconizada no processo 49/2013 que se transcreve:” 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 nos arts. 9º do Código Civil e 11º da Lei Geral Tributária. Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art.6º do CIMI , tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código. Por outro lado, não pode também ser acolhido o entendimento da requerida no sentido de que o conceito de "afecção habitacional" decorre da norma do artigo 45º do CIMI. Refere-se este artigo às regras aplicáveis na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção estabelecendo que este é o que resulta do valor da área de implantação do edifício a construir adicionado do terreno adjacente à implantação. Na fixação do valor daquela área considera-se uma percentagem variável entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas. Segundo a requerida, na fixação dos valor das edificações autorizadas ou previstas no terreno a avaliar são utilizados os coeficientes aplicáveis na determinação do valor patrimonial tributário, designadamente o coeficiente de afectação previsto no art. 1.º daquele Código. Concluindo daí que a consideração de um tal coeficiente, dependente do tipo de utilização prevista para o prédio a edificar no terreno, será determinante para efeitos de aplicação da Verba 28 da TGIS. Suporta-se esta conclusão no pressuposto de que a expressão "prédios com afectação habitacional" apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do art. 6.º do CIMI. Não é possível, porém, acompanhar tal conclusão. [...]. Nestes termos, resultando do art. 6.º do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção", não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como "prédios com afectação habitacional".»

- q) O legislador ao pretender tributar em IS os terrenos para construção revisitou a verba 28 da TGIS, através da Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro, e lá os introduziu, o que vem provar que na formulação da Lei nº 55-A/2012, os terrenos para construção estavam excluídos da tributação em IS pela verba 28 da TGIS e agora, através da Lei nº 83-C/2013, passaram a ser tributados, pelo que nos parece claro que o legislador

considera que a expressão “afecção habitacional” não incluía os terrenos para construção.

- r) Nem se diga ainda que o facto do artigo 45º do CIMI prever a aplicação de um coeficiente de afectação habitacional na determinação do VPT dos terrenos para construção, será condição suficiente, por si só, para permitir incluí-los na norma de incidência da verba 28 aditada pela Lei nº 55-A/2012, nem tão pouco alterar a sua natureza de terreno para construção, dado que o que está aqui em causa é somente apurar o VPT que será influenciado pelo tipo das edificações a levar a efeito (que, diga-se, nem sempre são concretizadas).
- s) O Acórdão 04950/11 de 14/02/2012 do TCA Sul citado pela AT que considera que o regime de avaliação do valor patrimonial dos terrenos para construção está consagrado no artigo 45º do CIMI, sendo igual à dos edifícios construídos, embora partindo do edifício a construir, tendo por base o projecto, trata-se de uma constatação, que se circunscreve à determinação do VPT e não mais que isso.
- t) Ora, como já se viu, resulta do artigo 6º do CIMI uma distinção inconfundível entre prédios habitacionais e terrenos para construção, que impede que estes sejam tributados em IS nos termos pretendidos pela requerida.
- u) Neste sentido foram já proferidas diversas decisões arbitrais, nomeadamente, processos 42,48,49 e 75, todos de 2013 e pelo STA¹³.
- v) A tributação aqui posta em crise só ocorreu por erro imputável aos serviços da AT, uma vez que a verba 28 da TGIS, na redacção da Lei 55-A/2012, não permitia a tributação em IS dos terrenos para construção, pelo que deverá ser anulada com todas as consequências legais daí advindas.

3.2 – Quanto à extinção do PEF

O processo de execução fiscal será extinto oficiosamente nos termos previstas no artigo 270º do CPPT¹⁴, sempre que haja anulação da dívida, sendo, por isso, desnecessária qualquer declaração do tribunal para o efeito.

¹³ Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

3.3 - Reconhecimento do direito à indemnização do valor de € 495,00 por despesas por garantia indevida.

- a) Sendo declarada a ilegalidade da dívida e a conseqüente anulação a AT fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado, de harmonia com as disposições contidas no artigo 100º da LGT¹⁵.
- b) Porém, as despesas em questão ocorreram no âmbito de um PEF, com vista à sua suspensão e passagem de certidão de não dívida.
- c) Para além da hipoteca voluntária há outros meios de garantia que teriam o mesmo efeito, nomeadamente a penhora ou a hipoteca legal.
- d) Sem prejuízo de se admitir que a requerente incorreu num custo para sustação do PEF em questão, instaurado por uma dívida manifestamente ilegal, entende o tribunal que a restituição de tais valores (€ 495,00) deverá ser questionada no âmbito do respectivo PEF, de harmonia com o previsto no nº 2 do artigo 103º da LGT, e não nos presentes autos.

IV – DECISÃO

Face ao exposto, o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar que os terrenos para construção estão excluídos da tributação em IS prevista na verba 28.1 da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro.
- b) Consequentemente declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral, por ter havido erro imputável aos serviços, anulando-se os actos de liquidação do Imposto de selo relativo ao ano de 2012 no montante de € 3 676,37, com todas as conseqüências legais daí advindas, uma vez que a liquidação em causa é manifestamente violadora da referida norma de incidência.

¹⁴ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹⁵ Acrónimo de Lei Geral Tributária

- c) Quanto ao pedido de restituição do valor de € 495,00 respeitante a despesas com a constituição de hipoteca voluntária, a mesma deverá ser questionada no âmbito do PEF, conforme artigo 103º nº 2 da LGT.
- d) Dispensar-se de apreciar eventuais inconstitucionalidades da tributação aqui em crise.
- e) Fixar o valor do processo € 4 171,37 de harmonia com as disposições contidas no artigo 299º, nº 1, do CPC¹⁶, artigo 97º-A do CPPT, e artigo 3º, nº2, do RCPAT¹⁷.
- f) Fixar as custas, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante global de € 612,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT, sendo € 72,62 a cargo da requerente e € 539,38 a cargo da requerida, repartição proporcional aos respectivos decaimentos.

Notifique.

Lisboa, 19 de Março de 2015

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º,nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao acordo ortográfico.

O árbitro

Arlindo José Francisco

¹⁶ Acrónimo de Código de Processo Civil

¹⁷ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária