

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 672/2014-T

Tema: IS – Verba 28 TGIS – Terreno para construção

PROCESSO N.º 672/2014-T

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte n.º ..., apresentou em 09/09/2014, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de imposto do selo do ano de 2013 e a que corresponde uma colecta de € 16 412,40.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 29/10/2014 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 13/11/2014 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Administração Tributária (AT), em 18/11/2014 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.
- 1.5. Em 05/01/2015 a AT apresentou a resposta e requerimento autónomo, no qual solicitou a dispensa de produção de prova testemunhal e de realização da reunião descrita no art. 18.º do RJAT.

- 1.6. O tribunal em 19/03/2015 convidou o Requerente para vir aos autos indicar os factos sobre os quais pretendia inquirir a testemunha arrolada com vista a aferir a pertinência de tal diligência.
- 1.7. Em 24/03/2015 o Requerente informou que renunciava à produção de prova testemunhal requerida.
- 1.8. O tribunal em 24/03/2015 notificou a Requerida para, querendo, exercer o contraditório relativamente ao pedido formulado pelo Requerente de reembolso da 1.^a prestação da liquidação do imposto do selo respeitante ao ano de 2013.
- 1.9. O tribunal, no dia 16/04/2015 decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, determinou que as partes, querendo, apresentassem alegações escritas e agendou data para a prolação da decisão final no dia 30/04/2015.
- 1.10. O requerente no dia 20/04/2015 apresentou alegações nas quais reitera toda a matéria de facto e de direito vertida no pedido de pronúncia arbitral.

2. SANEAMENTO

O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a do Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta.

Sintetizando:

O Requerente entende, nomeadamente, que:

- a) “O demandante foi notificado da liquidação para o pagamento voluntário em prestações do imposto do selo referente ao ano de 2013 e da qual consta como Verba da TGIS a 28.1(...)como fundamento para aplicação da taxa de 1 % ao valor patrimonial do imóvel no valor de € 1 641 239, 67...”;
- b) *“A liquidação ora em apreço decorre pretensamente da aplicação do disposto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.”;*
- c) *“... na supra referenciada tabela, o imposto do selo incide apenas sobre 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 (euro) 1 000 000 sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: por prédio com afectação habitacional.”;*
- d) *“Ora, conforme se comprova na caderneta predial urbana referente ao terreno in casu(...) trata-se de terreno para construção e não de um prédio com afectação habitacional como dita a lei.”;*
- e) *“...o demandante procedeu à aquisição do imóvel em causa, no âmbito da sua actividade profissional de compra para revenda de imóveis, não tendo procedido a qualquer edificação no mesmo.”;*
- f) *“Nesta medida, o critério de afectação habitacional só se aplica aos prédios edificados pois depende do tipo de utilização dos mesmos de acordo com o previsto no art. 41.º do CIMI.”;*

- g) *“Acresce que, atento o disposto no art. 6.º do CIMI, que divide claramente em quatro categorias os prédios urbanos – autonomizando-os! – o terreno para construção é um prédio urbano legalmente distinto dos prédios habitacionais.”;*
- h) *“Facto que, aliás, decorre do destino correctamente inscrito na matriz quanto ao tipo de prédio como terreno para construção...”;*
- i) *“Nestes termos, a liquidação de imposto do selo em causa apenas pode ser compreensível como um mero lapso da Autoridade Tributária, estando a mesma ferida de ilegalidade por nem sequer ser admissível nos termos da lei.”;*
- j) *“Com efeito, no caso em apreço, o que vemos é que a liquidação de imposto do selo em causa foi levada a efeito sob a invocação da Verba da TGIS n.º 28.1, quando é certo que a apontada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro não prevê a tributação de terrenos para construção, mas a de prédio com afectação habitacional e, tal como supra demonstrado, não pode deixar de se considerar apenas para prédios urbanos edificados.”;*
- k) *“...de acordo com o princípio da legalidade e da tipicidade, a Administração Fiscal apenas deve proceder à liquidação que for pertinente em caso de verificação de todos e cada um dos elementos típicos previstos na lei como geradores do direito do Estado ao tributo.”;*
- l) *“No Direito Tributário a tipologia é dominada não só por um princípio da taxatividade como também por um princípio do exclusivismo.”;*
- m) *“A tributação resulta, assim, da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tais previstos e descritos, abstractamente, na lei de imposto.”;*
- n) *“ O que não se verifica no caso ora em apreço conforme caderneta predial urbana(...)por estar em causa um terreno para construção...”;*

- o) “ *O acto de liquidação in casu configura a criação de um verdadeiro imposto ou contribuição especial não permitido por lei (art. 103.º/2 da CRP e arts. 4º/2 e 8º da LGT.* ”;
- p) “ *O acto em análise é assim nulo e de nenhum efeito por falta de atribuições e por ter criado impostos ou contribuições especiais não permitidos por lei (art. 133º/2/a e d) do CPA e arts. 103º/2 e 165/1/i) da CRP.* ”;
- q) “ *Com efeito, o acto em causa não indica e inexistente qualquer dispositivo legal e aplicável que fundamente(...) a quantificação do montante apurado e a liquidação do tributo em causa, nem foram indicadas quaisquer razões justificativas.* ”;
- r) “ *O acto de liquidação de imposto do selo enferma assim de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, pelo que foram frontalmente violados o art. 268º/3 da CRP, os arts. 124º e 125º do CPA e o art. 77º da LGT.* ”.

Doutro modo, advoga a AT que:

- a) “ *A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012 veio alterar o art. 1.º do CIS, e aditar à TGIS a verba 28.* ”;
- b) “ *Com esta alteração legislativa, o IS passaria a incidir também sobre a 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 € 1.000.000,00.* ”;
- c) “ *A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do*

imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.”;

- d) *“Conforme resulta da expressão (...)valor das edificações autorizadas ou previstas, constante do art. 45º, 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. 41º do CIMI.”;*
- e) *“Ao contrário do propugnado pelo Requerente, 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...”;*
- f) *“ Note-se que 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.º 1 alínea a) do CIMI.”;*
- g) *“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.”;*
- h) *“... muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.”;*
- i) *“A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel.”;*

- j) *“Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verificarem os pressupostos de facto e de direito.”;*
- k) *“... a liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido...”.*

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

4.1.1. O Requerente é proprietário do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o art. n.º

4.1.2. Em 31 de Dezembro de 2013, o prédio (urbano) estava matricialmente classificado como *“terreno para construção”*, sendo o seu valor patrimonial tributário (VPT) de € 1 641 239,67.

4.1.3. Não existe no referido prédio nenhuma construção.

4.1.4. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 1.^a prestação (documento 2014...), no montante de € 5470,80, terminou em 30 Abril de 2014.

4.1.5. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 2.^a prestação (documento 2014...), no montante de € 5470,80, terminou em 31 Julho de 2014.

4.1.6. O Requerente pagou voluntariamente o montante melhor descrito em 4.1.4. da presente, no dia 16/10/2014, acrescida de juros e custas processuais, tudo no valor de € 5638,01.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

4.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO QUE SE CONSIDERA PROVADA

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa. De igual modo, também se deram como assentes os factos não impugnados.

5. O DIREITO

5.1. ILEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO DO SELO DE 2013

Preliminarmente, invoca o Requerente uma vício de forma, isto é, que a liquidação não se encontra fundamentada, pois, no seu juízo, não é possível perceber as razões da decisão, até porque não contém qualquer motivação de facto e de direito.

Sustenta a jurisprudência quanto à fundamentação do acto de liquidação que: *“O acto estará suficientemente fundamentado quando o administrado, colocado na posição de um destinatário normal – o bonus pater familiae de que fala o art. 487.º, n. 2 do Código Civil – possa ficar a conhecer as razões factuais e jurídicas que estão na sua génese, de modo a permitir-lhe optar, de forma esclarecida, entre a aceitação do acto ou o accionamento dos meios legais de impugnação, e de molde a que, nesta última circunstância, o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto,*

aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual”¹. Ou, dito de outro modo, a fundamentação deve incorporar elementos de facto e de direito que permitam ao destinatário do acto perceber o *iter* decisório da AT.

Na hipótese *sub judice*, é possível vislumbrar na liquidação, a referência à identificação matricial do prédio inscrito, ao seu valor patrimonial, ao ano do imposto, à data de liquidação, à verba da TGIS e à taxa utilizada para determinar o montante de imposto e, por último, ao valor da colecta. Razão pela qual, entende o tribunal que o acto se encontra suficientemente fundamentado, uma vez que contém as referências mínimas à matéria de facto e de direito utilizada pela AT para a sua prática. Até porque, a falta de fundamentação imputada ao mesmo, não constituiu qualquer obstáculo para o Requerente solicitar a sua anulação em articulado em que imputa à liquidação um rol de vícios. Em suma, o acto não padece do vício de falta de fundamentação que o Requerente lhe imputa.

Quanto ao mérito, a primeira questão que deve ser objecto de apreciação pelo tribunal consiste em recortar o âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS na sua redacção à data do facto tributário. Isto é, há que indagar se os terrenos para construção cabem na norma de incidência, como advoga a AT, ou se, pelo contrário, estão excluídos da mesma.

Para concretizar tal tarefa há, desde logo, que procurar a norma cujas partes dissentem na sua interpretação.

Assim, a verba 28 da TGIS, dispõe que se encontram sujeitos a tributação: *“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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 - Por prédio com afectação habitacional – 1 %...”*².

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/04/2014, proferido no âmbito do processo n.º 01690/13 e em que foi relator o conselheiro ASCENSÃO LOPES.

² Na redacção em vigor à data dos factos tributários.

Deste modo é necessário perscrutar o conceito de “*prédio (urbano) com afectação habitacional*” a que alude a norma em interpretação. Ora, não sendo possível resolver a questão com recurso ao CIS, é por força da estatuição do art. 67.º, n.º 2 do mesmo diploma necessário aplicar as normas do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) quanto ao conceito e espécies de prédios urbanos

Consequentemente, dispõe o art. 4.º do CIMI sobre o conceito de prédio urbano: “...*são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos...*”. E continua o art. 6.º, n.º 1: “*Os prédios urbanos dividem-se em: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros*”. O n.º 2 dispõe que: “*Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”.

Assim, para a subsunção de um prédio em cada uma das categorias enumeradas, releva a natureza da utilização, isto é, o fim a que o mesmo se destina.

Ora, cabem na verba de imposto do selo em análise os prédios que já estão adstritos a fins habitacionais, isto é, aqueles a que se deu esse destino³. Mas é legítimo formular a seguinte questão: e em relação àqueles prédios (terrenos para construção) com tal destino ou, aqueles em que a destinação é desconhecida, subsumem-se a “*prédios com afectação habitacional*”?

A resposta à referida pergunta não pode deixar de ser negativa. Com efeito, o teor literal da verba em análise permite afastar do âmbito de incidência aqueles terrenos para construção que não têm concretizado qualquer tipo de utilização, na medida em que ainda não estão aplicados ou destinados a fins habitacionais. Por outras palavras, não é possível

³ V. neste sentido, nomeadamente, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 048/14, de 09/04/2014, no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA; o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no recurso 046/14, de 14/05/2014, no qual foi relator o conselheiro ASCENSÃO LOPES e o acórdão arbitral proferido no âmbito do processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

proceder à sua subsunção como “*prédios com afectação habitacional*”, porquanto ainda não têm qualquer afectação ou outro destino, a não ser a construção de tipo desconhecido⁴.

Ainda assim, pode questionar-se: integram o âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS os terrenos para construção que ainda não estão aplicados a fins habitacionais e já têm um direito determinado, como é o caso de uma licença de loteamento? Julgamos que não. Na verdade, o art. 6.º, n.º 2 do CIMI, subsidiariamente aplicável, aponta no sentido de ser necessária uma afectação efectiva.

Na verdade, o legislador não utilizou a expressão “*prédios habitacionais*”, mas pelo contrário “*prédios com afectação habitacional*”, isto é, o prédio tem de ter já efectiva a afectação a esse fim.

Ora, tal sentido interpretativo fica claro com a mobilização de um resumo das palavras do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República da proposta de lei⁵, na medida em advogou que aquela: i) visava criar uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor; ii) criava uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas a habitação e iii) a taxa incidiria sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Ou, dito de outro modo, a categoria a que legislador se refere com a expressão “*prédios com afectação habitacional*” são as “*casas*”.

O mesmo sentido interpretativo mantém-se, ainda que se considere que na determinação do VPT dos prédios urbanos, classificados como terrenos para construção, se deva ter em linha de conta a afectação que terá a edificação para estes autorizada ou prevista com vista a apurar o valor da área de implantação. Tal não significa que os terrenos para construção devam ser classificados como “*prédios com afectação*”

⁴ V. acórdão proferido no âmbito processo 53/2013-T, de 02/10/2013, no qual o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA assumiu a função de árbitro-presidente.

⁵ Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, pág. 32.

habitacional”, na medida esta destinação se refere na economia do CIMI a prédios e construções que possam ser habitados⁶.

Revertendo tal sentido interpretativo para os autos, impõe-se dizer que o terreno para construção objecto dos presentes não se subsume à categoria de “*prédios com afectação habitacional*” e, como tal, a liquidação de imposto do selo de 2013 deve ser declarada ilegal.

Ainda assim podia julgar-se abalada esta interpretação com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014) no segmento em que deu nova redacção à verba 28.1 da TGIS, na qual se remete agora para as categorias descritas no art. 6.º do CIMI, isto é, “*prédio habitacional*” e “*terreno para construção*”. Todavia, entendemos que não, porque, como sustenta a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA⁷: “... o legislador não atribuiu carácter interpretativo (...), 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 de Imposto do Selo”. Isto é, nada se concretiza em relação aos actos praticados ao abrigo da redacção anterior e demonstra-se outra opção legislativa com a referência às espécies de prédio urbano, i) habitacional e ii) terrenos para construção. Consequentemente, tal alteração legislativa em nada modifica a decisão vertida no parágrafo anterior.

Por tal somatório de razões, se o prédio do Requerente estava inscrito matricialmente como terreno para construção à data do facto tributário relativo ao ano de 2013⁸, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade. Razão pela qual, deve ser anulada a liquidação de imposto do selo de 2013, com todas as consequências legais.

⁶ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do recurso 048/14, de 09/04/2014 no qual foi relatora a conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

⁷ No âmbito do acórdão 048/14, de 09/04/2014 por esta relatado.

⁸ Isto é, 31 de Dezembro de 2013, data em que o VPT do prédio era de € 1 641 239, 67.

5.1.2. JUROS INDEMNIZATÓRIOS

O art. 43.º, n.º 1 da LGT dispõe 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”. Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) Existência de um erro em acto de liquidação do imposto imputável aos serviços; ii) Determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou impugnação judicial e iii) Pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Deste modo, é logo possível formular uma questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à questão é afirmativa. Com efeito, o art. 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que: “É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”.

Conhecendo a questão, a ilegalidade da liquidação é imputável à AT perante a falta de amparo normativo aquando da sua prática. Consequentemente, procede o pedido de juros indemnizatórios, contados à taxa apurada, de acordo com o previsto no art. 43.º, n.º 4 da LGT, entre a data em que foi efectuado o pagamento indevido e até integral reembolso.

6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita, decide julgar-se procedente o pedido, com a conseqüente anulação do acto objecto de pronúncia arbitral. Condena-se ainda a AT a pagar ao Requerente os juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data do pagamento da 1.ª prestação até ao integral reembolso.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 16 412, 40, nos termos do art. 97.º- A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela AT, no montante de € 1224, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 30 de Abril de 2015

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos