

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 335/2017-T

Tema: IS - Terrenos para construção - Verba 28.1 TGIS.

## Decisão Arbitral

### I. Relatório

1. **A...**, **S.A.**, titular do NIPC..., com sede na Avenida ..., n.º..., ...-... Lisboa (doravante designada por requerente) apresentou, em 19/05/2017, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º 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** (doravante designada por requerida ou AT). O pedido arbitral tem por objeto a impugnação do indeferimento da reclamação graciosa apresentada para anulação da liquidação de Imposto de Selo, por aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), sobre o prédio urbano descrito com terreno para construção, identificado nos autos.
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 22/05/2017 e, na mesma data, foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável e notificou as

partes dessa designação. Estas aceitaram a designação do árbitro indicado, pelo que, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 26-07-2017.

3. Em 28-07-2017 foi proferido despacho arbitral, nos termos do artigo 17º do RJAT, e, em conformidade, foi a AT notificada para apresentar a sua Reposta. Em 29-09-2017 veio a AT juntar aos autos o processo administrativo (PA) e, em 03-10-2017, a sua resposta, que aqui se dá por integralmente reproduzida. Em 24-10-2017 foi proferido despacho arbitral, notificando e fixando prazo para a Requerente se pronunciar sobre a possibilidade de dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, conforme o requerido pela AT no artigo 53º da sua Resposta. Decorrido o prazo a Requerente nada disse, pelo que, o tribunal considerando o requerido pela AT, o consentimento tácito da Requerente, a ausência de prova testemunhal a produzir e a constatação da questão a decidir ser exclusivamente de direito, proferiu despacho arbitral em 15-11-2017, que dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, notificou as partes para apresentação de alegações escritas, no prazo igual e sucessivo de 15 dias, pagamento da taxa arbitral subsequente, prosseguindo o processo para decisão final.
4. A Requerente veio juntar aos autos as suas alegações em 24-11-2017 e a requerida em 7-12-2017. Com as suas alegações a Requerente juntou, ainda, cópia da decisão arbitral proferida no processo nº 112/2016 de 11-09-2016, proferido sobre idêntica matéria de facto e de direito.

Em 08-01-2018 foi proferido despacho arbitral com o seguinte teor:

*“Considerando que se encontram juntas aos autos as alegações apresentadas pelas partes e o período de férias judiciais decorrido e em conformidade com o despacho arbitral de 15/11/2017, determina-se a prolação da decisão arbitral até à data de 20-01-2018.”*

De notar que, nos termos do disposto no artigo 21º do RJAT a decisão arbitral deve ser proferida no período de seis meses após o início do processo, ou seja, após a constituição do tribunal arbitral (o que no caso dos presentes autos ocorreu em 26-07-2017)

considerando que, ocorrendo período(s) de férias judiciais, as partes beneficiam da suspensão dos respetivos prazos, o que tem de ser tido em conta pelo tribunal arbitral.

\*\*\*

5. A Requerente pede a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo (IS) nº 2016..., emitida com referência ao ano de 2015 e ao prédio identificado nos autos, a qual deu origem aos três documentos únicos de cobrança (DUC) juntos como documentos 2, 3 e 4 em anexo ao pedido arbitral, correspondentes às três prestações de IS liquidado, no valor de €4.260,34 cada, o que resulta no valor global anual de € 12.781,00, que pagou, conforme comprovativos juntos aos autos (Docs. 2 a 4 em anexo ao pedido arbitral.).
6. O valor de imposto de selo (IS) liquidado e impugnado no presente pedido arbitral reporta-se ao ano de 2015 e é referente ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-..., da Freguesia de ..., Município de Guimarães, designado como “*terreno para construção*”, como consta da caderneta predial, junta aos autos pela requerida, em anexo às suas alegações. O fim das possíveis construções a edificar pode ter como destino habitação, comércio e serviços, como resulta do alvará de licença de construção junto documento nº 5 em anexo ao pedido arbitral, a qual se encontra caduca desde 25/05/2010. Apesar disso, constata-se que o prédio descrito, tal qual a sua natureza atual revela, consiste, numa parcela de “*terreno para construção*”, com aptidão construtiva, suscetível de diferentes afetações a habitação, comércio e serviços.
7. A liquidação de imposto foi emitida em aplicação da verba n.º 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo e com o artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro, com a redação introduzida pela Lei 83-C/2013 de 31 de dezembro (LOE para 2014), a qual prevê a tributação em IS da “*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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI.*”

*28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”*  
(sublinhado nosso)

8. A Requerente pede a declaração de ilegalidade dessa liquidação, reclama a anulação do ato tributário e respetivas notas de cobrança relativas às três prestações processadas, com todas as legais consequências, incluindo a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios. Sustenta o seu pedido, em síntese, alegando que a norma em causa tem o seu âmbito de incidência delimitado aos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação e cujo valor patrimonial tributário seja superior a €1.000.000,00. Assim sendo, alega a Requerente que é imperativo demonstrar que a realidade de facto a tributar corresponde a um terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação e não para outra finalidade, como sejam edificações, autorizadas ou previstas, para serviços, comércio e / ou outros fins. Do alvará emitido e caducado desde 2010 resultava que as edificações autorizadas para o terreno em causa poderiam destinar-se a habitação, comércio e serviços, ficando a concreta edificação dependente da vontade da Requerente à data da construção. Assim, à data do facto tributário (2015) não se podia considerar que no terreno iria ser erigida uma edificação com afetação unicamente habitacional. Por outro lado, encontrando-se caducada a licença de construção emitida em 2007 a AT tributou um mero terreno para construção, sem demonstrar que a edificação futuramente a erigir no mesmo seria para habitação e que, nessa medida, estariam preenchidos os requisitos legais para tributação. Nessa medida, não se verificam os pressupostos legais de incidência de IS, pelo que a liquidação contestada é ilegal. Subsidiariamente, a Requerente invoca a inconstitucionalidade material da verba 28.1 da TGIS por violação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

9. Na resposta apresentada, a Requerida contesta os fundamentos invocados pela Requerente, defendendo a legalidade da liquidação contestada e a conformidade constitucional da verba 28.1 da TGIS que, por isso, não merece qualquer reparo. Entende que a liquidação é legal porquanto resulta expressamente da letra da lei, por força da alteração introduzida

pela LOE para 2014, que também os terrenos para construção se preencherem as condições legalmente previstas estão sujeitos à incidência do imposto de selo, a partir de 01-01-2014. Posição que reitera nas suas alegações escritas.

Conclui pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente.

Cumpre decidir.

\*\*\*

10. O Tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março) e estão devidamente representadas.

O processo, não enferma de nulidades.

## II. Matéria de facto

### 11. Factos que se consideram provados

a) A Requerente, no ano de 2015, era proprietária do terreno para construção, sito na freguesia de ...– Município de Guimarães, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-..., com valor patrimonial tributário de € 1.278.100,00, como resulta do teor dos documentos n.ºs 1 a 5, juntos ao pedido arbitral, da certidão matricial junta aos autos pela AT com as suas alegações;

b) Para o prédio em causa, descrito na matriz como “*terreno para construção*”, foi emitido, em maio de 2007, o Alvará de Licenciamento de Construção n.º .../07 que autorizava a construção de edifício destinado a habitação, comércio e serviços.

c) O Alvará caducou em 25-05-2010;

- d) À data do facto tributário (ano de 2015) o prédio urbano em causa consistia numa parcela de terreno para construção, com afetação destinada à construção de habitação coletiva, comércio e serviços (cfr. documento nº 4, em anexo ao pedido arbitral);
- e) A 05-04-2016 a AT procedeu à liquidação do Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, com referência ao prédio indicado e ao ano de 2015, no valor total de € 12.781,00, com pagamento fracionado em três prestações, de €4.260,34 cada, que a Requerente pagou, respetivamente, a 13-04-2016, 06-07-2016 e 04-11-2016, como resulta dos documentos nºs 2, 3 e 4 juntos em anexo ao pedido arbitral.
- f) A liquidação de imposto de selo (IS) impugnada, foi efetuada ao abrigo da verba 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo, relativa ao ano de 2015, com referência ao prédio supra descrito.
- g) A Requerente apresentou reclamação graciosa, que correu termos com o nº de processo ...2016..., sob a qual foi proferida decisão de indeferimento por ofício de 24-03-2017, notificado à Requerente em 27-03-2017, como consta do Doc. nº1 junto em anexo ao pedido arbitral.
- h) Em 19-05-2017, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral, como consta do sistema informático do CAAD;

## **12. Factos não provados**

Não há factos não provados a considerar, com relevância para a decisão final.

## **13. Fundamentação da matéria de facto provada**

Os factos provados assentam na prova documental junta aos autos pela Requerente, conforme indicação especificada em cada um dos pontos da matéria de facto considerada provada, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas. Acresce que, todos os factos assentes foram também confirmados pelo teor da resposta e das alegações apresentadas pela AT e corroborados pelo teor do Processo Administrativo junto aos autos.

### III. Matéria de direito

14. A questão que é objeto do presente pedido arbitral é a de saber O pedido de pronúncia arbitral prende-se com a interpretação da verba 28.1 da TGIS, na redação da verba 28 da TGIS introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e a sua aplicação em concreto ao terreno de que a Requerente é proprietária, supra descrito.

A referida norma, na versão introduzida pela LOE para 2014, em vigor ao tempo do facto tributário, delimita o âmbito de incidência 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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI: 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%”*

Para aferir da questão de direito importa levar em conta a evolução legislativa ocorrida nesta matéria.

15. A alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, veio dar resposta à controvérsia surgida pela introdução da verba 28 do CIS, a qual deu origem a extensa jurisprudência arbitral, bem assim como dos nossos tribunais superiores, firmando ambas o entendimento segundo o qual a versão inicial da dita norma não incluiria a figura de “terrenos para construção”.

Com a LOE para 2014 o legislador veio alargar o âmbito de incidência objetiva do imposto, passando a abranger os terrenos para construção, ***em relação aos quais tenha sido autorizada ou esteja prevista edificação para habitação.***

O legislador, confrontado com a extensa controvérsia gerada pela aplicação desta verba, conscientemente, optou por tributar apenas os terrenos que se destinem à construção de edifícios de habitação, excluindo os outros tipos de edifícios ou construções, destinados a comércio, serviços ou equipamentos sociais. Esta foi, claramente, uma opção expressa e inequivocamente assumida pelo legislador, tal qual resulta da letra e da *ratio legis* da norma, *na sua* nova formulação. Igual conclusão se retira da análise do elemento histórico, sendo que esse se encontra sobejamente tratado na numerosa jurisprudência arbitral produzida sobre esta matéria, à qual se adere. Em concreto, como se refere na decisão arbitral no processo nº 525/2015-T, tributar ou não os terrenos para construção é uma opção de política legislativa que deve ser respeitada e que, salvo melhor opinião, não evidencia, sem mais, violação dos princípios constitucionais, como subsidiariamente invoca a Requerente. Dito isto, não oferece dúvida que a nova formulação introduzida pela LOE para 2014 não é tão abrangente que permita tributar todos os terrenos para construção. O legislador restringiu o âmbito de incidência aos terrenos para construção “cujas edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”

Estão, assim, expressamente excluídos de tributação, desde logo, os terrenos para construção cujas edificações previstas ou autorizadas se destinem a fins comerciais, industriais, serviços ou equipamentos sociais. A este requisito acresce um outro que é evidenciado pela letra da lei, que se refere apenas aos que se encontrem autorizados ou licenciados para esse efeito

16. A este propósito, e sem entrar em repetições inúteis, aderimos integralmente à jurisprudência arbitral sobre esta matéria, em concreto à vertida na decisão proferida no Proc. nº 112/ 2016, referente à mesma questão em discussão nos presentes autos. Assim, pode ler-se na decisão citada o seguinte:

*«Sucedee que, conforme refere a Requerente, ficou por demonstrar e comprovar que, à data da verificação do facto tributário (...)-, haveria uma autorização ou previsão válida de que as edificações a erigir no referido terreno se destinariam a habitação.*

*O alvará que terá justificado a inscrição do prédio na matriz como “terreno para construção” já se encontrava caducado pelo que não poderá – como pretenderá a Requerida – fazer prova de que a construção a efectuar no terreno em causa se destinava, naquela data, a habitação. Em tempos, o terreno teria tal finalidade, mas ficou por demonstrar que seria esse o seu destino a 31-12-2014, data da ocorrência do facto tributário.*

*Como se refere no acórdão arbitral proferido no proc. 578/2015-T[1], cujo teor subscrevemos, “Em síntese, afigura-se claro, no caso que se vem tratando, que a incidência do imposto aos terrenos para construção não se pode materializar com a mera inscrição dos mesmos, como tais, na matriz, mas antes, e de forma decisiva, pela verificação da efectiva potencialidade de edificação nos referidos terrenos (a qual deve ser apurada in casu e revelada pela existência dos documentos supra descritos). O mesmo é dizer, por outras palavras, que a incidência do imposto, para efeitos do disposto na verba 28.1, só se materializa com a verificação da “afecção efectiva”, para utilizar a feliz expressão de JOSÉ MANUEL FERNANDES PIRES”.»*

17. Retornando ao caso dos autos, é certo que a AT não demonstrou que existisse uma afecção efetiva a habitação, ao que acresce a circunstância da Requerente ter provado que a aptidão construtiva do terreno é diversa (habitação, comércio e serviços) e que, ao tempo do facto (2015) o terreno nem sequer estava devidamente autorizado /licenciado para o efeito, por força da caducidade do Alvará mencionado em c) da matéria de facto assente.

Falta, assim, a verificação de um pressuposto essencial para efeitos de incidência e tributação, não podendo este pressuposto presumir-se unicamente do teor da inscrição matrerial do prédio, como resulta da prova documental junta aos autos.

Acresce ainda que, de acordo com o alvará, já caducado, junto pela Requerente, o edifício cuja construção terá sido, em tempos, autorizada pelo município de Guimarães destinava-se a habitação coletiva, comércio e serviços. Deste documento (Doc nº 5 em anexo ao

pedido arbitral) resulta inequívoco que o edifício a construir não teria, sequer, afetação exclusiva a habitação.

18. Nesta conformidade, no caso dos presentes autos, não se verificam os pressupostos de facto nem de direito previstos na lei. Dito de outro modo, trata-se de uma situação não prevista na letra da lei, nem na razão de ser da norma de incidência de imposto.

Como bem se decidiu no processo 112/2017 – T: *“à luz do princípio da legalidade, da verdade material, da justiça e da imparcialidade que pautam a conduta da Autoridade Tributária, caberia a esta demonstrar e comprovar (i) se, no caso em concreto, haveria alguma autorização ou previsão de construção em vigor, (ii) se essa construção se destinava em exclusivo a habitação e (iii) em caso de afetação autorizada ser mista, qual a repartição do valor patrimonial tributário do terreno em função das diversas afetações. Nada disto foi feito pela Autoridade Tributária.”*

19. Por todo o exposto e sem necessidade de maiores desenvolvimentos, conclui-se que o IS do ano de 2015 foi liquidado com referência ao terreno identificado apesar de não existir, à data do facto tributário, qualquer autorização ou previsão, em vigor, de que a construção a realizar no mesmo se destinaria a habitação e a medida ou proporção dessa afetação face ao valor patrimonial tributário total em caso de edifício de afetação mista.

Falta, pois, um dos pressupostos essenciais de incidência do IS, o que implica a invalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa bem assim como da liquidação de imposto de selo subjacente, impugnadas nos autos. Pelo que, ambos estão feridos de ilegalidade, por violação de lei, devendo ser anulados, com as demais consequências legais.

Nestes termos, impõe-se a anulação da liquidação contestada, com fundamento na violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, ficando prejudicada, por inútil, a apreciação da alegada inconstitucionalidade material da verba 28.1 da TGIS.

\*

**Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente:**

20. Dispõe o n.º 1, do artigo 43.º da LGT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, os erros que afetam os atos agora anulados são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, que os praticou por sua iniciativa, contrariamente ao previsto na lei.

Tem, pois, a Requerente direito a ser reembolsada da quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do artigo 24.º do RJAT) e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

#### **IV - DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a)** Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular os atos tributários de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação de IS referente ao ano de 2015, objeto do pedido arbitral, supra identificados, no valor total de €12. 781,00.
- b)** Condenar a Requerida na restituição do valor indevidamente pago pela Requerente em cumprimento dos atos ora anulados, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos acima fixados, até à data de emissão da respetiva nota de crédito.
- c)** Condenar a Requerida no pagamento das custas do processo.

**VALOR DO PROCESSO:** nos termos do disposto no artigo 306.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 € 12.781,00, correspondente ao valor da liquidação impugnada.

**CUSTAS:** nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em €918,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da parte vencida.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 19-01-2018

O Tribunal Arbitral

(Maria do Rosário Anjos – Árbitro singular)