

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 213/2014-T

Tema: IS – Terrenos para construção; Verba 28 da TGIS

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 213/2014 – T

Tema: IS – Terrenos para construção; Verba 28 da TGIS

I. RELATÓRIO

1. “A”, LDA., com o NIF ..., adiante identificada por Requerente, solicitou em 3 de Março de 2014, a constituição de tribunal arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (adiante, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 março, com vista:

a) À declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (“IS”), n.º 2013 ... (no valor de € 5.672,00 e referente à 1ª prestação), n.º 2013 ... (no valor de € 5.672,00 e referente à 2ª prestação), e n.º 2013 ... (no valor de € 5.672,00 e referente à 3ª prestação) no valor global de € 17.016,00 e que deram origem a estes processos de reclamação graciosa; e,

b) À anulação dessas liquidações;

2. As Liquidações Contestadas têm por objecto a tributação, nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (“TGIS”), da propriedade de “*prédios com afectação habitacional*” com um valor patrimonial tributário (“VPT”) igual ou superior a € 1.000.000, tendo por referência o ano de 2012.

3. Foram emitidas à Requerente, sendo a obrigação do seu pagamento, como vimos, fraccionada em três prestações, tendo ainda a Requerente liquidado a quantia de € 79,81 a título de juros de mora e custas.

4. No pedido, a Requerente optou por não designar árbitro.

5. Nos termos do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o ora signatário Árbitro Singular, desse facto notificando as partes.

6. O tribunal encontra-se regularmente constituído desde o dia 8 de Maio de 2014, para apreciar e decidir sobre o objecto do processo, conforme despacho proferido pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

7. Os fundamentos, de facto e de direito, que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são, em súmula, os seguintes:

7.1 A Requerente é dona e legítima possuidora do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., município de Tavira e que tem o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 1.790.934,00 (um milhão setecentos e noventa mil novecentos e trinta e quatro euros).

7.2 O prédio aqui identificado está registado na matriz como um “terreno para construção” e não como um prédio com afectação habitacional, sendo que, nem sequer se prevê, para este terreno, actualmente, qualquer capacidade edificativa.

7.3 O critério da afectação habitacional só se deve aplicar aos prédios edificados, pois depende do tipo de utilização dos mesmos.

7.4 Nos termos do artigo 6º do CIMI, o terreno para construção é um prédio urbano legalmente distinto dos prédios habitacionais.

7.5 As liquidações efectuadas pela Autoridade Tributária (AT), só podem ser um lapso, pois não são sequer admissíveis nos termos da lei.

7.6 Na verdade, a tributação deve resultar da verificação, em concreto, de todos os pressupostos tributários, que estejam, como tal, previstos e descritos na lei de imposto.

7.7 O que não se verifica no caso em apreço, porque o prédio sobre o qual incidiu a liquidação é um terreno para construção.

7.8. A ser legal esta liquidação tal significaria que a AT poderia exigir o pagamento de quantias independentemente da demonstração e verificação dos pressupostos legalmente estabelecidos, criando, dessa forma, livremente, impostos, o que não é admissível.

7.9 Daqui resultando que os actos de liquidação objecto de contestação configuram a criação de um verdadeiro imposto não permitido por lei.

7.10 Esses actos são, pois, nulos e não devem produzir qualquer efeito, enfermado de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito, pelo que violam os artigos 268º nº 3 da CRP, 124º e 125º do CPA e 77º da LGT.

7.11 Devendo, assim, ser anulados.

8. A AT, na sua contestação, considera que os pedidos formulados pela Requerente devem ser julgados improcedentes e, conseqüentemente, os actos de liquidação mantidos, sustentando a sua posição com os seguintes argumentos:

8.1. O IS incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstas na tabela geral.

8.2. Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional em sede de IS, deve-se, face ao disposto no artigo 67º nº 2 do Código do IS, recorrer ao Código do IMI (CIMI) na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS

8.3 No CIMI, a noção de afectação de prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que no entender da AT se justifica e compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um facto de distinção determinante.

8.4 Conforme resulta da expressão “... *ao valor das edificações autorizadas*” (cf. art. 45º nº 2 do CIMI), o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral à avaliação dos terrenos para construção, pelo que lhes é aplicável o coeficiente de afectação previsto no artigo 41º do CIMI (cf., para o efeito, o Acórdão nº 04950/11 de 14.02.20129).

8.5 Assim, para efeitos de determinação do VPT dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada.

8.6 A verba 28 da TGIS ao remeter para a expressão “*prédios com afectação habitacional*”, apela a uma classificação que se sobrepõe às espécies previstas no artigo 6º nº 1 do CIMI.

8.7 Assim, a AT considera que o conceito de “*prédios com afectação habitacional*” para efeitos da verba 28 da TGIS, inclui quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.

8.8 Considera a AT que o legislador ao não referir “*prédios destinados a habitação*”, optando pela noção “*afectação habitacional*”, quer integrar neste conceito outras realidades para além das que já estão identificadas no artigo 6º alínea a) do CIMI.

8.9 A mera constituição de um direito potencial de construção faz aumentar o valor do imóvel em causa, daí a regra constante do artigo 45º do CIMI de mandar separar as duas partes do terreno.

8.10 Atendendo a algumas normas (cf. artigo 77º do RJUE e algumas regras dos Planos Directores Municipais) muito antes da efectiva edificação do prédio é possível determinar a afectação de um prédio para construção.

8.11 Entende ainda a AT que a previsão da verba 28.1 não consubstancia a violação de qualquer comando constitucional, pois a verba 28 da TGIS não põe, de forma alguma, em causa os princípios da igualdade e da proporcionalidade.

8.12 Na medida em que se trata de uma norma geral e abstracta que é aplicável, de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos, quer de facto, quer de direito.

8.13 A diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um outro constituído em propriedade horizontal, decorre dos efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras, pois um prédio em propriedade total, constitui, para todos os efeitos, uma única entidade, ao passo que um prédio em propriedade horizontal determina a independência e autonomia de cada uma das fracções.

8.14 Considera, ainda, a AT que a diferente aptidão de um imóvel (habitação/serviços/comércio) sustenta a diferença de tratamento, tendo sido opção do legislador, por razões económicas e políticas, afastar da incidência de IS os imóveis destinados a fins que não os habitacionais.

8.15 A referida norma não viola os referidos princípios constitucionais porque esta medida é aplicável, de forma indistinta a todos os titulares de prédios com afectação habitacional que tenham um VPT superior a € 1.000.000,00.

8.16 Antes porém da impugnação do pedido feito pela Requerente, a AT suscitou, a título prévio, a questão referente ao valor da acção, considerando, relativamente a este ponto em concreto que esse valor deveria, nos termos do artigo 97º-A do CPPT (aplicável por remissão do artigo 3º nº 2 do Regulamento de Custas), corresponder apenas ao valor das liquidações efectivas de IS, não devendo, dessa forma, incluir o valor pago pela Requerente a título de juros de capital.

9. Em 23 de Setembro de 2014, a Requerente apresentou um requerimento a solicitar a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, por considerar que essa reunião, atendendo à natureza das questões suscitadas, era desnecessária.

10. Notificada, pelo Tribunal, em 24 de Setembro de 2014, para se pronunciar sobre este pedido da Requerente, a Requerida não se pronunciou sobre o mesmo.

11. Em face disto, entendeu o Tribunal, por despacho proferido em 3 de Novembro de 2014, que a referida reunião não teria lugar, tendo igualmente decidido que (i) as partes não teriam que produzir alegações e que (ii) a decisão seria proferida até ao dia 24 de Novembro de 2014.

12. Posteriormente, por despacho proferido neste dia 24 de Novembro, o prazo para prolação da decisão foi prorrogado até ao dia 5 de Dezembro de 2014.

II. FUNDAMENTAÇÃO

II.1 MATÉRIA DE FACTO

1. A Requerente é done e legitima possuidora de um prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia de ..., município de Tavira e que tem o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de € 1.790.934,00 (um milhão setecentos e noventa mil novecentos e trinta e quatro euros).

2. O prédio sobre o qual incidiu a liquidação de IS está qualificado, na respectiva matriz, como terreno para construção.

3. As Liquidações contestadas têm por objecto a tributação do prédio acima identificado nos termos previstos na verba 28.1 da TGIS, por se tratarem de prédios urbanos, com afectação habitacional, e com um VPT superior a € 1.000.000,00.

4. A Requerente procedeu ao pagamento das 3 prestações do imposto liquidado.

5. Em 3 de Março de 2014, a Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro (adiante, Regime Jurídico da Arbitragem Tributária ou RJAT) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IS e a anulação dessas liquidações.

6. O Tribunal Arbitral ficou constituído no dia 8 de Maio de 2014.

A decisão da matéria dos factos provados baseou-se nos documentos juntos ao processo e na não oposição da Autoridade Tributária e Aduaneira quanto a factos invocados pela Requerente.

Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

II.2 QUESTÕES A APRECIAR

A primeira questão a apreciar tem que ver com a que, a título prévio foi suscitada pela Requerida quanto ao valor da acção, nomeadamente saber se esse valor deve integrar, ou não, o montante pago pela Requerente a título de juros de mora.

No que se refere a esta questão, entende o Tribunal que assiste razão à Requerida (Autoridade Tributária), pois da redacção do artigo 97º-A do CPPT, porque resulta claro deste preceito que não devem integrar o valor da acção, valores resultantes do pagamento, fora de prazo de juros de mora, e já no âmbito de um processo de execução fiscal.

A segunda, e diga-se também que a questão de fundo e principal, tem que ver com o enquadramento legal do prédio identificado no número 1 do ponto II.1 supra, no âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS e a consequente legalidade da liquidação realizada pela AT e contestada pela Requerente.

Conforme já foi referido, a liquidação contestada pela Requerente foi emitida ao abrigo da norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS, com a redacção que tinha na época a que se reportam os factos.

Entende a Requerente que, sendo o prédio objecto de tributação qualificado e registado na respectiva matriz como terreno para construção, é manifestamente ilegal a liquidação,

porque esse prédios não pode, de forma alguma, ser considerado como tendo uma “afecção habitacional”.

A questão fundamental é, pois, determinar se o prédio em questão pode ter esse tipo de “afecção”.

A Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro, veio introduzir diversas alterações ao Código do Imposto do Selo, e aditou à TGIS a verba 28, a que deu a seguinte redacção:

“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 € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afecção habitacional – 1%

8.2 -”

A referida Lei veio depois, no seu artigo 6º, prever algumas normas transitórias de aplicação, tendo nesta disposição, da mesma forma que na citada e transcrita verba 28, utilizado, de novo, o mesmo conceito de prédio com afecção habitacional.

Refira-se que este conceito não é utilizado pelo legislador em qualquer outra legislação de natureza tributária, designadamente no CIMI, sendo ainda de recordar e de salientar, que, em várias normas do CIS, é este Código indicado como o diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previsto na verba 28 da TGIS (confira-se, a este propósito, os artigos 2º nº 4, 3º nº 3 u), 5º u), 23º nº 7 e 46º e 67º, todos do CIS).

Efectivamente, no CIMI, mais concretamente nos seus artigos 2º a 6º, enumeram-se e definem-se as espécies de prédios nos seguintes termos:

Artigo 2º

Conceito de prédio

1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados,

embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Artigo 3º

Prédios rústicos

1 - São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, desde *que:*

- a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);*
- b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.*

2 - São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos

agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação.

3. São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agropecuários, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

b) As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º

4 - Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.

Artigo 4º

Prédios urbanos

Prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

Artigo 5º

Prédios mistos

1 - Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.

2 - Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.

Artigo 6º

Espécies de prédios urbanos

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) Habitacionais;*
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;*
- c) Terrenos para construção;*
- d) Outros.*

2 - 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.

3 - Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

4 - Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.

Fácil é, pois, constatar que, como já se referiu supra, o conceito de “prédio com afectação habitacional” não é utilizado, em momento algum, pelo legislador no CIMI.

Desta forma, uma interpretação literal da norma constante da verba 28.1 da TGIS, permite concluir que a intenção do legislador foi a de incluir, no seu âmbito de aplicação, os prédios urbanos que tenham uma afectação habitacional.

Partindo desta intenção, deve-se apurar quando é que um prédio está afectado a um fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num qualquer acto de licenciamento ou num acto com semelhante natureza, ou se é apenas quando a atribuição desse destino é efectivamente concretizada.

Da redacção dada à verba 28.1, parece claro que a intenção do legislador foi a de considerar necessária uma afectação efectiva e não apenas quando os prédios, terrenos, edifícios ou construções foram para tal licenciados - ou, na falta dessa licença, aqueles que tenham como destino normal esse fim.

Se o legislador, na verba 28.1 se bastasse com estes factos teria utilizado a expressão “prédios habitacionais” constante do artigo 6º do CIMI e não a expressão “prédios com afectação habitacional”.

Daqui resulta, pois, que prédio com “afectação habitacional” não poderá ser apenas um prédio licenciado para habitação ou destinado a esse fim, tendo que ser “algo mais que isso”, isto é, terá que ser um prédio edificado, com uma efectiva afectação a esse fim habitacional.

Ora, parece-nos evidente que os prédios classificados como terrenos para construção, não têm ainda, enquanto tal, qualquer tipo de edificação, com um fim habitacional (ou mesmo com outro qualquer fim), não preenchendo, dessa forma, qualquer condição que os possam levar a ser considerados como prédios habitacionais, logo, por maioria de razão, “prédios com afectação habitacional”.

Assim, consideramos que o entendimento correcto é o de que a norma da verba 28.1 só estará efectivamente preenchida, quando a afectação habitacional estiver física e materialmente concretizada.

Desta forma, não nos parece possível acompanhar a tese defendida pela Requerida (AT), de que basta ter utilizado, no processo de avaliação dos prédios, o coeficiente de afectação “habitação”, para se estar perante um prédio com afectação habitacional,

Sendo, dessa forma, de acolher, a tese suportada pela Requerente de que não pode ser atribuída afectação habitacional a um terreno para construção.

Em conclusão, considera este Tribunal, que a liquidação contestada está ferida de ilegalidade, na medida em que incide sobre um prédio que é, à data da liquidação, um terreno para construção, realidade esta que, pelas razões que foram sendo expostas, não pode estar incluída no conceito de “prédios com afectação habitacional” consagrado na verba 28.1 da TGIS.

II.3 QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

Face à decisão do Tribunal de considerar ilegal a liquidação contestada, objecto do presente processo, fica prejudicada a apreciação dos restantes vícios questionados pela Requerente, nomeadamente de que esta liquidação viola os comandos constitucionais que se traduzem nos princípios da igualdade e da proporcionalidade.

III. DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

- (i) Quanto à questão prévia suscitada pela Requerida, fixar o valor da acção € 17.016,00 (dezassete mil e dezasseis euros);
- (ii) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação contestada, por vício de violação de lei, ficando, em consequência, a AT obrigada a devolver à Requerente as quantias por ela pagas acrescidas dos correspondentes juros indemnizatórios.

IV. VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 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 atribui-se ao processo o valor de € 17.016,00 (dezassete mil e dezasseis euros)

V. CUSTAS

De acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o o montante das custas é fixado em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros).

Notifique-se.

Lisboa, 4 de Dezembro de 2014

O Juiz Singular

(João Marques Pinto)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.