

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 23/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Terrenos para construção

Os árbitros, Juiz Dr. José Poças Falcão (árbitro-presidente), Professor Doutor João Catarino e Professor Doutor Carlos Lobo, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12-3-2014, acordam no seguinte:

I RELATÓRIO

A..., Lda., NIF 505 076 322, com sede na Av., nos termos do disposto nos artigos 2º e 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”) , formula pedido de pronúncia arbitral pedindo **a anulação total do acto de liquidação de Imposto de Selo nº 2013 ... de 14-7-2013, no valor de € 297.571,50, com data limite de pagamento ate final do mês de Dezembro de 2013** [*Doc 2, junto com o pedido*]

A REQUERENTE não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, os signatários foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral colectivo, tendo aceite o encargo no prazo e demais termos legais.

Em 25-02-2014 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 12-03-2014.

A requerente entende, sumariamente, que:

- a) Existe um erro quanto aos pressupostos de direito, consubstanciado, na aplicação da verba n.º 28 da TGIS a terrenos de construção, mesmo que de VPT superior a € 1.000.000,00;
- b) A verba n.º 28 da TGIS estabelece que o IS incidirá, à taxa de 1%, sobre “prédios com afetação habitacional”, sendo que para descortinar tal conceito é *mister* precisá-lo à luz das regras previstas no Código do IMI, devido à Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro (“Lei n.º 55-A/2012”) ter aditado, *ex vi* do disposto no seu artigo 4.º, a verba n.º 28 à TGIS, passando a remeter a conceitos próprios do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) para estabelecer a base de incidência de IS. O artigo 6º do Código do IMI vem dispor a caracterização de um prédio urbano habitacional, comercial, industrial ou para serviços e, por sua vez, o que se considera por terrenos para construção. A classificação das espécies de prédios urbanos, pelo Código do IMI, decorre com clareza que existem prédios habitacionais e terrenos para construção;
- c) Encontra-se em causa, um terreno para construção, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI, e não um prédio habitacional, previsto na alínea a) da mesma norma. Assim, a tal imóvel não deve incidir o Imposto do Selo previsto na verba n.º 28 da TGIS, pois não é demonstrável que o legislador pretendeu também abranger nesta norma os terrenos para construção que se destinem à habitação. O legislador na norma de incidência em apreço não faz referência a “prédios habitacionais” (termo classificativo dos prédios que está definido no CIMI), tendo utilizado ao invés a expressão “prédios com afetação habitacional”;
- d) Compulsando toda a legislação (fiscal e outra), a verdade é que não se logra encontrar qualquer definição legal para “prédios com afetação habitacional”, sendo que a única norma que faz referência a “afetação” é a norma que estabelece a fórmula matemática para avaliar imóveis que consta do artigo 38.º do Código do IMI. Concretamente quanto ao coeficiente de afetação previsto no

citado artigo 38.º, dispõe o artigo 41.º do Código do IMI o seguinte: “ O coeficiente de afetação (ca) depende do tipo de utilização dos prédios edificados, de acordo com o seguinte quadro: (...)” Do citado, decorre indubitavelmente que o coeficiente de afetação foi criado tendo em atenção os prédios edificados. É evidente que o coeficiente citado se trata de um mero coeficiente aplicável tão-somente em matéria de avaliação de imóveis, no entanto, não decorre, de forma alguma deste, que um terreno para construção seja considerado como um “prédio de afetação habitacional” para efeitos de incidência de Imposto do Selo;

- e) Recorrendo, ademais, ao entendimento do Provedor de Justiça em comunicação dirigida ao Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, datada de 2 de abril de 2013 e constante do Ofício n.º ..., logra-se provar de que se trata de um terreno para construção que, naturalmente, não pode ter afetação habitacional *proprio sensu...* visto não se tratar ainda de prédio edificado;
- f) Não se negando que o terreno em apreço possa vir a ter afetação habitacional quando for edificado prédio, não pode a Impugnante ser onerada com IS incidente sobre imóveis de VPT superior a € 1.000.000,00, nos termos e para os efeitos do previsto na verba n.º 28 da TGIS, até que se atinga tal estágio;
- g) Note-se que a *ratio legis* da nova verba n.º 28 da TGIS é a de tributar o património relativamente a proprietários que sejam titulares de imóveis edificados de valor patrimonial superior a € 1.000.000,00, assim revelando uma especial capacidade para contribuir. A intenção do legislador foi de combater o défice orçamental, por um lado, e de fazer repercutir os sacrifícios por um conjunto mais alargado de cidadãos, *maxime*, fazendo incidir um especial encargo sobre os contribuintes que revelam uma maior capacidade para contribuir. Corroborando de forma clara com o enaltecido, pode ler-se a Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 465/2012, que precedeu a Lei n.º 55-A/2012, poderá ler-se também, a intervenção do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais na Assembleia da República, aquando da

apresentação e discussão da proposta da lei que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012. Ainda, na expressão utilizada pelos deputados Pedro Filipe Soares, do Bloco de Esquerda, e Paulo Sá, do Partido Comunista Português aquando da discussão da proposta de lei que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, a intenção do Governo foi a de promover a tributação do património imobiliário de luxo;

- h) Do exposto conclui-se que a intenção do legislador não foi, de modo algum, a tributação dos terrenos para construção, pois até que neles seja edificado prédio, os seus titulares não são suscetíveis de revelar uma especial capacidade para contribuir, desde logo porque os terrenos para construção não podem ser fonte de rendimento. Deste modo, demonstrado está que, quer por via da interpretação literal da verba n.º 28 da TGIS, quer pela interpretação histórica e sistemática, não são contemplados por esta os terrenos para construção, verifica-se o erro sobre os pressupostos de Direito de que enferma a liquidação do Imposto de Selo em apreço;
- i) No sentido de considerar que a norma de incidência objetiva da verba n.º 28 da TGIS não se aplica aos terrenos para construção pronunciou-se por diversas vezes o Tribunal Arbitral a funcionar no Centro de Arbitragem Administrativa, chamado a analisar e a decidir sobre a questão de saber se os terrenos para construção são subsumíveis no conceito de *prédios com afetação habitacional* e, por conseguinte, se estão incluídos no âmbito de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS. A primeira das decisões arbitrais sobre esta matéria foi a proferida pelo Árbitro Álvaro Caneira em 18.09.2013, no processo n.º 49/2013-T, seguindo-se de outras decisões, como uma decisão do tribunal Arbitral coletivo, composto pelos árbitros Jorge Lopes de Sousa, Conceição Pinto Rosa e Alberto Amorim Pereira, em 02.10.2013, outra decisão arbitral, foi proferida pelo Árbitro Manuel Carlos Rodrigues, em 09.10.2013, e ainda, decisão arbitral de 18.10.2013, proferida pelo Árbitro Nuno Azevedo Neves. A requerente utilizou excertos das decisões arbitrais aqui mencionadas enquanto forma de reforçar a sua tese, pois todas as decisões aludidas têm especificidades

importantes no suporte das decisões que se afiguraram sempre no sentido de considerar os terrenos para construção fora do âmbito de incidência objetiva da verba n.º 28 da TGIS;

- j) Para reforçar o entendimento de que a norma de incidência objetiva da verba n.º 28 da TGIS não contempla terrenos para construção, o legislador tributário sentiu necessidade, de modo a poder incluir na incidência objetiva daquela norma os terrenos para construção, como é o caso *sub judice*, de promover uma alteração daquele normativo através do Orçamento do Estado para 2014. Dispondo-o no artigo 192.º da Proposta de Lei n.º 178/XXI (“Proposta de Lei do Orçamento de Estado para 2014”);
- k) Nestes termos, vem a requerente alegar a insofismável existência de erro sobre os pressupostos de direito de que enferma a liquidação do Imposto de Selo impugnada, razão pela qual deve a mesma ser integralmente anulada.

A **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)** veio apresentar resposta expondo os seus fundamentos para a presente causa, os quais:

- a) É entendimento da ATA que os prédios urbanos que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuída a afetação habitacional no âmbito das respetivas avaliações têm natureza jurídica de prédios com afetação habitacional, pelo que o ato de liquidação do Imposto de Selo objeto do pedido de pronúncia arbitral deve ser mantido por consubstanciar correta interpretação da lei aplicável;
- b) Com efeito, está em causa a questão estritamente jurídica de interpretação da verba n.º 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/12. Fundamentalmente, na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afetação habitacional em sede de Imposto de Selo, conceitos necessário ao entendimento da verba n.º 28 da TGIS, há que recorrer ao CIMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS;

- c) Recorrendo ao conceito de prédio disposto no n.º 1 do artigo 2.º do CIMI e ao artigo 6.º, n.º 1 do CIMI que, por sua vez, dispõe as espécies de prédios urbanos, sendo que são integrados neste os terrenos para construção, isto é, 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 daqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vendem qualquer daquelas operações;
- d) A noção de afetação de prédio urbano encontrará assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, portanto a afetação do imóvel (finalidade) incorporará valor ao imóvel, constituindo um fator de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação;
- e) Conforme resulta da expressão “... valor das edificações autorizadas ou previstas”, constante do n.º 2 do artigo 45.º 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 afetação previsto no artigo 41.º do CIMI;
- f) Neste sentido, importa ver o Acórdão n.º 04959/11, datado de 14/02/2012, do TCA Sul, no que toca essencialmente às suas conclusões. Para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afetação em sede de avaliação, pelo que a sua consideração para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS não pode ser ignorada, valendo neste sentido a seguinte ordem de considerações: Na aplicação da lei aos casos concretos importa determinar o exato sentido e alcance da norma, de modo a que se revele a regra nele contida, condição indispensável para que possa ser aplicada, de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites e previstas no artigo 9.º do Código Civil (artigo 11.º da Lei Geral Tributária); O artigo 67.º, n.º 2 do CIS manda aplicar subsidiariamente o disposto no CIMI; A afetação 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 n.º 28 da TGIS remete para a expressão “prédios com afetação habitacional”, apelando a uma qualificação que se sobrepõe às espécies previstas no n.º 1 do artigo 6.º do CIMI;

- g) A alusão a prédios com afetação habitacional constante na verba n.º 28 do CIS deverá ser entendida de forma ampla, abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção, desde logo pela própria redação da norma e do conceito utilizado. Note-se que o legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afetação habitacional”, tratando-se de expressão diferente e mais ampla, cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1 do CIMI;
- h) Por outro lado, a lei fiscal considera como elemento integrante para efeitos de avaliação dos terrenos para construção, o valor da área de implantação, a qual varia entre 15% e 45% do valor das edificações autorizadas ou previstas com base no projeto de urbanização e construção. De referir que não se poderá ignorar que o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, entre outros elementos, o número de lotes e indicação da área de localização, finalidade, área de implantação, área de construção, número de pisos e número de fogos de cada um dos lotes, com especificação dos fogos destinados a habitação a custos controlados, quando previstos, nos termos da alínea a) do artigo 77.º do Regime Jurídico Urbanização e Edificação (RJUE). Sendo certo que o artigo mencionado contém especificações obrigatórias para os alvarás de operação de loteamento ou obras de urbanização, bem como para as obras de construção;
- i) Por outro lado, os Planos Diretores Municipais estabelecem a estratégia de desenvolvimento municipal, a política municipal de ordenamento do território e de urbanismo e as demais políticas urbanas, integrando e articulando as orientações estabelecidas pelos instrumentos de gestão territorial de âmbito nacional e

regional. Assim, muito antes da efetiva edificação do prédio, será possível apurar e determinar a afetação do terreno para construção;

- j) A verba n.º 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante de matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel. Trata-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de fato e de direito, incidindo sobre a riqueza consubstanciada no valor dos imóveis;
- k) A diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorrerá dos diferentes efeitos jurídicos inerentes às duas figuras mencionadas. Com efeito, a constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência (autonomia) de cada uma das frações que o constituem para todos os efeitos legais, nos termos previstos do artigo 2.º, n.º 4 do CIMI e artigo 1414.º do Código Civil, sendo que um prédio em propriedade total constitui para todos os efeitos legais, uma única unidade. São realidades distintas valoradas pelo legislador de forma diferente e com efeitos necessariamente diferentes. A diferente aptidão dos imóveis (habitação/serviços/comércio) sustenta o diferente tratamento, tendo constituído opção do legislador, por razões políticas e económicas, afastar da incidência do IS os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais;
- l) Por todo o exposto, a liquidação em crise consubstancia uma correta interpretação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido.

Por despacho de 2-5-2014, foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido dada oportunidade às partes para produzirem, querendo, alegações finais por escrito.

Nenhuma das partes apresentou alegações.

Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à 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 e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

II – FUNDAMENTAÇÃO

Factos essenciais provados

Com base nos elementos no processo consideram-se provados os seguintes factos essenciais, com relevância para apreciar do mérito do pedido:

a) A impugnante é proprietária de terreno para construção – “*Lote de terreno destinado a construção urbana*” - sito em ..., Portimão, inscrito na matriz urbana da freguesia de Portimão sob o artigo ...;

b) Ao mencionado terreno, na sua totalidade, foi atribuído um valor patrimonial tributário [VPT] de € 29.757.150,00;

c) A impugnante foi notificada do ato de liquidação de IS nº 2013 ..., de 14-7-2013, no valor de € 297.571,50 – verba 28.1, da TGIS -, tendo como data limite de pagamento o mês de Dezembro de 2013 [*cfr doc 2, junto com o pedido*].

Factos essenciais não provados

Não há factos essenciais, ou de conhecimento officioso, não provados.

Motivação

A convicção do Tribunal fundou-se nos documentos juntos e não impugnados pela parte contrária, conjugados com a clara aceitação da realidade factual alegada pela impugnante.

O Direito

A questão essencial no presente processo traduz-se na definição do âmbito de incidência da verba 28.1. da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS) na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012 de 29.10, nomeadamente saber se nessa norma se devem incluir os terrenos para construção e, em concreto, se os terrenos para construção com valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000 se subsumem, ou não, na espécie prédios urbanos “*com afectação habitacional*”.

Ora, esta é uma questão que, independentemente das questões de constitucionalidade que coloca [*cfr., v. g., sentença proferida no Proc n.º 218/2013-T, do CAAD*], nomeadamente ao nível do princípio da igualdade e da possibilidade de existência de uma tributação em Imposto do Selo sobre imóveis numa óptica pura de tributação sobre o Património sem qualquer ligação com o princípio da equivalência ou do benefício (o princípio fundamental do IMI), é sobejamente tratada, quer na jurisprudência do CAAD [*cfr Decisões nos processos n.ºs 42/2013, 48/2013, 49/2013, 53/2013, 75/2013, 144/2013, 158/2013 e 231/2013*] quer na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo [*cfr recentíssimos acórdãos: Proc 1871/13, de 14-5-2014 e ainda, os Acs de 9 de abril de 2014, nos procs n.ºs 1870/13 e 48/14 e e de 23 de abril de 2014 nos processos 270/14 e 272/14, em <http://www.dgsi.pt/>*].

Efectivamente, é hoje interpretação unânime das entidades julgadoras que é de afastar do âmbito de incidência do Imposto do Selo os terrenos para construção que ainda não têm definido qualquer tipo utilização, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais.

De facto, os terrenos para construção, quer na perspectiva do direito urbanístico quer na perspectiva do direito fiscal, têm uma natureza distinta dos prédios com fins habitacionais, já que, no momento anterior à realização da benfeitoria (a construção em si) não têm utilização definida constituindo-se como simples activo fundiário, não podendo, por isso, ser considerados prédios com afectação habitacional.

Note-se que a intenção do legislador foi claramente restritiva. Quando utiliza a expressão “fins habitacionais” expressa claramente uma vontade de só incluir os prédios habitacionais no âmbito de incidência da norma, excluindo claramente aqueles com vocação comercial e industrial (mesmo se integrados em zonas urbanas que, numa situação

limite de concretização que se traduz na existência de um Plano de Urbanização ou Plano de Pormenor aprovado), dado que a sua afectação concreta depende da sua edificação definitiva.

Neste contexto, a diversa jurisprudência concluiu que as liquidações sindicadas padecem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois os prédios relativamente ao qual foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 constituem-se como terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «prédios habitacionais».

A Fazenda Pública vem alegando que o conceito de “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, já que, o legislador não refere “prédios destinados a habitação” antes tendo optado pela noção “afectação habitacional”, expressão que considera diferente e mais ampla, integrando outras realidades para além das identificadas no art. 6.º n.º 1 al. a) do CIMI.

Concluindo que a afectação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28, não implica necessariamente a existência de edifícios ou construções, aplicando-se, portanto, a terrenos para construção com essa afectação.

Tal não se afigura como correcto pelas razões já avançadas. Com efeito a questão em apreciação é, até nos pressupostos de facto, em tudo idêntica às que foram apreciadas e decididas no Supremo Tribunal Administrativo em data recente [cfr Acórdãos do STA citados supra, designadamente os acórdãos de 09.04.2014, proferidos nos processos 1870/13 e 48/14, e de 23.04.2014, proferidos nos processos 270/14, 271/14 e 272/14], nos quais se decidiu que os “terrenos para construção” não podem ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 da respectiva Tabela Geral (na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, porquanto com a respectiva fundamentação concordarmos integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou dito no sobredito Acórdão n.º 1870/13:

«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 um 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 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) 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 afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, 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, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) 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” (sublinhados nossos), 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 tributária 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». (fim de citação)

É esta a jurisprudência que aqui se acolhe e se reitera, tendo em conta a regra constante n.º 3 do art. 8.º do Cod.Civil – que impõe ao julgador o dever de considerar todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito, sendo que a recorrente não aduz nova fundamentação que infirme tal orientação jurisprudencial.

III DECISÃO

Nos termos e pelos fundamentos expostos, acordam neste Tribunal em:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e
- b) Anular a liquidação de imposto de selo n.º 2013 ..., de 14-7-2013, no valor de € 297.571,50.

*

Nos termos conjugados dos artigos 315º-2, do CPC; 97º-A/1-a), do CPPT e 3º-2, do Regulamento de

Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 297.571,50.

Fixa-se o montante das custas em € 5.202,00 (tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária), ficando o respetivo pagamento a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira atento o seu decaimento total (artigo 22º-4, do RJAT).

*

Lisboa e CAAD, 27 de Maio de 2014

Os Árbitros

(José Poças Falcão)

(João Catarino)

(Carlos Lobo)