

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 717/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Terreno para construção

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

1. Pedido

A... – FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO, NIF: ..., gerido e legalmente representado pela sociedade gestora B..., S.A., com sede na Av., n.º ..., em Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número de matrícula e de pessoa colectiva ..., apresentou, em 15.10.2014, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que instituiu Regime da Arbitragem Tributária (RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, um pedido de pronúncia arbitral, com vista à anulação dos actos de liquidação do Imposto do Selo n.º 2014 ... e n.º 2014 ..., bem como, das decisões de indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente tendo por objecto aqueles actos tributários.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art. 6.º do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foram designados árbitros os signatários, que comunicaram ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 23.12.2014.

3. Por despacho arbitral de 4.02.2015 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como, a realização de alegações.

4. O Requerente alega, no essencial, o seguinte:

- O Requerente é proprietário e legítimo possuidor do prédio urbano, composto por lote de terreno para construção, sito na Rua de ... nº ..., anteriormente designado por Lote nº 5, descrito na Conservatória do Registo Predial do Porto sob o nº ..., freguesia de ...e inscrito na matriz predial urbana sob o artigoº. Do alvará de loteamento do prédio resulta que o mesmo se destinará, futuramente, à construção de um edifício para habitação e estacionamento. No entanto, actualmente, o imóvel é um lote de terreno para construção, não tendo qualquer edificação construída (nem em construção);
- Notificado da liquidação de Imposto do Selo (IS), ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), relativo ao prédio mencionado e referente ao ano de 2013, o Requerente discorda de tal liquidação por considerar que, em 31 de Dezembro de 2013, os terrenos para construção não se encontravam sujeitos a tributação pela verba 28.1 do Imposto do Selo;
- Em 31 de Dezembro de 2013, apenas estavam sujeitos à tributação pela verba 28.1 da TGIS os prédios urbanos “com afectação habitacional”, o que não se verificava no caso do imóvel do Requerente, uma vez que não existia no mesmo qualquer edificação susceptível de ser afectada a habitação; o terreno para construção, em si mesmo, não se destina a habitação, porque, naturalmente, não reúne condições para ser habitável;
- Para efeitos fiscais e ao abrigo do consagrado no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), os terrenos para construção consubstanciam uma espécie de prédios autonomizada e completamente distinta dos prédios tipificados como “Habitacionais”;
- Resulta claro que a intenção do legislador, no que concerne à verba 28.1 da Tabela anexa ao Código do Imposto do Selo, introduzida pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro, foi a de submeter à tributação em sede daquele imposto, a propriedade,

usufruto ou direito de superfície sobre os imóveis afectos a habitação / efectivamente habitacionais;

–E assim sendo, o imóvel do Requerente não está abrangido pela citada norma de incidência tributária.

5. Na sua resposta ao pedido de pronúncia arbitral, a Requerida AT -Autoridade Tributária e Aduaneira pugna pela improcedência do pedido, alegando, em síntese, o seguinte:

–Não definindo o Código do Imposto do Selo (CIS) o que deve entender por prédio urbano, terreno para construção ou afectação habitacional, há que recorrer para tal efeito ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis CIMI, onde a noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis;

–A notação de afectação de prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a afectação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo um factor de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação;

–Conforme resulta da expressão “...valor das edificações autorizadas”, constante do 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, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no art. 41º do CIMI. Assim, a afectação 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;

–Ao contrário do propugnado pelo Requerente, a Requerida entende que o conceito de “prédios com afectação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28.1 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma;

–A própria verba 28 da TGIS não usa a expressão “prédios destinados a habitação”, que se encontra no CIMI, mas antes a expressão “prédios com afectação

habitacional”, expressão mais ampla do que a primeira, pelo que o seu sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6º, nº1 alínea a) do CIMI;

–A constituição de um direito de construção faz aumentar o valor patrimonial dos terrenos para construção, factor que está na origem da fórmula de avaliação dos terrenos de construção, na qual se entra em linha de conta com o licenciamento para construção e com o tipo de edificação a construir;

II – QUESTÕES A DECIDIR

6. A única questão a decidir pelo Tribunal é a da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS, na redacção que esta tinha em 31 de Dezembro de 2013, aos prédios qualificados como “terrenos para construção”.

III – SANEAMENTO

7. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

IV – FUNDAMENTAÇÃO

8.FACTOS PROVADOS CONSIDERADOS RELEVANTES

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- a. Em 31 de Dezembro de 2013, o Requerente era proprietário do prédio urbano, composto por lote de terreno para construção, sito na Rua de ... nº ..., anteriormente designado por Lote nº 5, descrito na Conservatória do Registo

Predial do Porto sob o nº ..., freguesia de ... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigoº;

b. Do alvará de loteamento do prédio resulta que o mesmo se destinará, futuramente, à construção de um edifício para habitação e estacionamento;

c. Notificado da liquidação de Imposto do Selo (IS), ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), relativo ao prédio mencionado e referente ao ano de 2013, o Requerente deduziu duas reclamações gratuitas contestando a legalidade da mesma;

d. As referidas reclamações gratuitas foram indeferidas pela Requerida, do que foi o Requerente notificado em 17 de Julho de 2014 e 6 de Outubro de 2014;

Não existem factos considerados não provados relevantes para a decisão.

FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO

9. A decisão sobre a matéria de facto baseia-se nos documentos juntos pela Requerente com o pedido de pronúncia arbitral, bem como, nos constantes do processo administrativo junto pela Requerida, que não foram objeto de qualquer impugnação, sendo todos coerentes entre si. No presente processo, não houve, aliás, qualquer desacordo entre as partes relativamente a matéria de facto, cingindo-se a divergência à matéria de direito.

V – O Direito aplicável

10. Estabelecia a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na redação à data dos factos, que ficava sujeita a imposto de selo a propriedade de prédios com afectação habitacional com VPT igual ou superior a 1.000.000 euros, 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 1 000 000 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:¹

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 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%”.

11. Já foi abundantemente sublinhado em diversas decisões arbitrais, designadamente nos processos 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 51/2013-T, 53/2013-T, 144/2013-T e 202/2014-T² que o conceito de “*prédio com afetação habitacional*” (que não é objeto de qualquer definição específica no Código de Imposto de Selo) não é utilizado pelo CIMI³, nem em qualquer outro diploma legislativo.

Todas estas decisões arbitrais, cuja doutrina se acompanha vão, no essencial, no sentido de tal conceito exigir para o seu preenchimento, pelo menos, a possibilidade real do prédio existente ser utilizado para habitação e, em todas elas, se entendeu que os terrenos, mesmo que destinado à construção de edifícios habitacionais, não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, como resulta das seguintes passagens:

¹ A norma foi alterada com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, alargando expressamente a base de incidência, passando a incluir os terrenos para construção.

² Que se podem consultar no sítio da internet “<https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/>”

³ O art. 67º, nº 2, do CIS dispõe que “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitante à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.*” Por sua vez, o CIMI usa o conceito de prédio urbano habitacional, sendo considerado como tal os edifícios construções para tal licenciados ou os que tenham como destino normal cada um destes fins, nos termos do art. 6º, nº 1, al. a) e nº 2. Este mesmo artigo diferencia, claramente, o conceito de terreno para construção, no seu nº 1, al. c) e no nº 3.

Processo 42/2013-T:

“A expressão “afetação habitacional” não parece poder ter outro sentido que não o de “utilização” habitacional, ou seja, prédios urbanos que tenham uma efetiva utilização para fins habitacionais, seja porque para tal estão licenciados, seja porque têm esse destino normal.

E não podemos confundir uma “afetação habitacional” que implica uma efetiva afetação de um prédio urbano a esse fim, com a expectativa, ou potencialidade, de um prédio urbano poder vir a ter uma “afetação habitacional”.

Processo 49/2013-T:

“A expressão «com afetação habitacional» inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, como se afirma na resposta da requerida, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar "outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI." Tal interpretação não tem apoio legal, face aos princípios contidos os arts. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.

Com efeito, se o legislador pretendesse abarcar no âmbito de incidência do imposto outras realidades que não as que resultam da classificação regida pelo art. 6.º do CIMI, tê-lo dito expressamente. Mas não o faz, antes remetendo, em bloco, para os conceitos e procedimentos previstos no referido Código”

Processo 51/2013-T:

“O ponto que importa decidir é este: há diferença entre a expressão que o CIMI utiliza de «prédio urbano habitacional» e a expressão usada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, ao aludir a «prédio com afetação habitacional»?

Estamos em crer que não, uma vez que prevalece, ainda que usando palavras um pouco diversas, o mesmo sentido fundamental de tributar a titularidade de prédios

com um mesmo destino, a efetividade ou a possibilidade de o uso ser para efeitos de habitação humana, com todas as consequências que a legislação em geral e o CIMI em particular lhe dá.”

Processo 53/2013-T:

“ (...) deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afectação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim.”

Processo 144/2013-T:

“(.) julgamos que se impõe, na interpretação do disposto na verba 28.1 da TGIS, o entendimento segundo o qual a afectação habitacional de um prédio urbano sugere que se lhe dê esse efectivo destino, ou se lhe possa directamente dar esse destino.”

Proc. 202/2014-T:

“A expressão “com afectação habitacional” inculca, numa simples leitura, uma ideia de funcionalidade real e presente. Da norma em causa não é possível extrair-se, por interpretação, que, como se afirma na resposta da Requerida, a opção do legislador por aquela expressão tenha em vista integrar “outras realidades para além das identificadas no artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI.” Tal interpretação não tem apoio legal, face aos princípios contidos os artigos. 9.º do Código Civil e 11.º da Lei Geral Tributária.”

12. Também no acórdão do STA, de 09-04-2014, recurso n.º 048/14 se considerou que:

“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 em 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 interpretação da recorrente, porquanto, ao contrário do alegado, 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.”
(...)

“Conclui-se pois, com a recorrida e 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.”

13. Este entendimento continuou a ser perfilhado pelo Supremo Tribunal Administrativo, de modo uniforme, nos demais processos em que foi chamado a pronunciar-se. Como se pode ler no acórdão proferido no processo 0707/14, de 10.09.2014:

“A questão foi já decidida por esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo no dia 9 de Abril 2014, nos processos n.ºs 1870/13 (Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f6fd29ac6d6ebaf380257cc30030891a?OpenDocument>.) e 48/14 (Ainda não publicado no jornal oficial, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0e28073928824e5080257cc3003a0cbd?OpenDocument>.), e, desde então, reiterada e uniformemente em numerosos acórdãos, podendo considerar-se firmada jurisprudência no sentido de que os terrenos para construção não podem ser considerados para efeitos de incidência do Imposto do Selo prevista na Verba 28.1 (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, por com ela concordarmos plenamente e atento o disposto no n.º 3 do art. 8.º do Código Civil (CC)(...)

14. Assim, ponto inequivocamente comum em todas estas decisões, é o entendimento de que os terrenos para construção, mesmo que destinados à construção habitacional, não são prédios com afectação habitacional. Em sintonia com esta jurisprudência, entende-se que a aplicação da verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção aditada pela Lei nº 55-A/2012, exige, pelo menos, a actualidade da afectação do prédio para habitação, não sendo suficiente a mera potencialidade de edificação para fins habitacionais.

Na verdade, Independentemente das razões que possam ter levado a Lei nº 55-A/2012 a utilizar a expressão “*prédio com afectação habitacional*”, em vez de “*prédio*

habitacional” constante do art. 6º, nº 1, al. a) do CIMI, para a subsunção à verba 28.1 do CIS não pode deixar de se exigir, pelo menos, a potencialidade real e atual (relativamente ao facto tributário) do prédio em causa ser utilizado para habitação.

Um terreno para construção não pode, no nosso entendimento, ser considerado um prédio com “*afetação habitacional*”, uma vez que consiste numa realidade não apta à habitação humana. Para se atingir essa aptidão é necessária a ocorrência duma realidade que lhe é externa - a construção do edifício apto à habitação- sendo que, com tal evento deixa de existir um terreno para construção e passa a existir uma nova realidade: o edifício. E é este que pode ter afectação habitacional.

Assim sendo, os terrenos para construção não se subsumem no conceito de “*prédio com afetação habitacional*”, não lhe sendo aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo.

15. Tendo em conta o exposto, sendo a verba 28.1 do Código de Imposto de Selo inaplicável ao prédio da Requerente, não pode a pretensão anulatória da Requerente deixar de proceder, uma vez que os atos tributários estão inquinados do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de Direito.

VI – Decisão

Assim, decide o Tribunal, julgando totalmente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- a) Declarar a não aplicação da verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo ao prédio em causa.
- b) Declarar a ilegalidade e a conseqüente anulação de todos os atos tributários *sub judice*.

Valor da ação: 63.414,00 € (sessenta e três mil quatrocentos e catorze euros), nos termos do disposto no art. 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.

Custas pela Requerida, no valor de 2.448,00 € (dois mil quatrocentos e quarenta e oito euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Lisboa, CAAD, 26 de Março de 2015.

O Tribunal Arbitral,
José Poças Falcão
(*árbitro presidente*)

Nina Aguiar
(*árbitro vogal*)

Marcolino Pisão Pedreiro
(*árbitro vogal*)