

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 601/2015-T

Tema: IS - Verba n.º 28 da TGIS; Terrenos para construção

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A sociedade A... Unipessoal, Lda., (doravante designada por “Requerente”), com o n.º de identificação fiscal..., com sede na Rua..., n.º..., ...-... Porto, apresentou no dia 16 de setembro de 2015, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral de forma a ser declarada ilegal a liquidação de Imposto do Selo (“IS”) n.º 2015..., nos termos da Verba n.º 28 da Tabela Geral do IS (“TGIS”), referente ao exercício de 2014, no valor total de € 12.687,60, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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 do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 19 de novembro de 2015.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 4 de dezembro de 2015.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade da liquidação de IS mencionada *supra*, respeitante a um prédio urbano com cariz de terreno para construção, indicando que já tinha recebido e liquidado as notas de liquidação relativas à 1.^a e a 2.^a prestações (no montante de € 8.458,40).

5. A AT apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o acto tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, fosse mantido na ordem jurídica.

6. Por despacho de 15 de abril de 2016, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

7. Decidiu igualmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respetivos articulados, e fixou como prazo para a decisão arbitral o final de março de 2016.

8. No âmbito do despacho, solicitou igualmente às partes para apresentar as suas alegações finais. A este respeito, importa salientar que tanto a Requerente como a Requerida optaram por não se pronunciar.

9. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

10. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

11. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber se, na presente situação, o imóvel em causa é sujeito a IS, nos termos da Verba n.º 28 da TGIS.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

12. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

- I. A Requerente é proprietária de um prédio urbano, situado na freguesia de..., município do Porto, inscrito na matriz predial urbana da primeira sob o artigo matricial..., com um VPT de € 1.268.760.
 - II. A Requerente, por respeito ao exercício de 2014 e em resultado do exposto na Verba n.º 28 da TGIS, recebeu a liquidação de IS indicada *supra*, no valor total de € 12.687,60, da qual já liquidou a 1.ª e 2.ª prestações, no valor de € 8.458,40.
 - III. O referido prédio urbano possui, de acordo com os documentos apensados, uma afetação expressa para habitação, não obstante ainda não se ter verificado qualquer edificação.
13. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.
14. Para efeito da decisão da causa, não se dá como provado que o imóvel em questão tenha, ou venha a ter, afetação diferente da habitacional.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

15. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interprete os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

16. A sujeição a IS dos prédios com afetação habitacional resultou do aditamento da Verba n.º 28 à TGIS, efectuado pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29 de outubro, que tipificou os seguintes factos tributários:

“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 € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

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%”.

17. A aludida lei aditou, igualmente, no Código do IS, o n.º 7 do artigo 23.º, respeitante à liquidação do IS: *“tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”*, e o artigo 67.º, n.º 2 que dispõe que *“às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o CIMI”*.

18. Adicionalmente, e tendo em consideração a alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, importa também transcrever a redação da aludida verba desde 1 de janeiro de 2014, *“por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja*

edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.

19. Neste contexto, e tendo em consideração a indicação *supra*, debruçemo-nos, agora, sobre o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”).

20. No Código do IMI, enumeram-se as espécies de prédios (nos artigos 2.º a 6.º), nos seguintes termos:

“Artigo 2.º - 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 3.º - 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 afetação, 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 afetação 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 afetação.

3 – São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, 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 4.º - Prédios urbanos

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

Artigo 5.º - 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 6.º - 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”.

21. É, Assim, no presente quadro jurídico que importa apreciar se o terreno para construção em discussão, que já tem uma edificação prevista para habitação, é sujeito a IS, nos termos da Verba n.º 28 da TGIS.

B) Argumentos das partes

22. A Requerente, alegou, em síntese, que *“a fundamentação da liquidação esgota-se na invocação da Verba 28.1 da TGIS, a qual, contudo, só com flagrante inconstitucionalidade se tornou aplicável à propriedade do imóvel em causa (...)”.*

23. Neste sentido, a Requerente questiona a constitucionalidade da referida norma de incidência, trazendo à discussão a decisão relativa ao processo arbitral n.º 292/2014-T, no qual se estatuiu que *“(...)«com esta diferenciação, introduz-se mesmo uma perversão valorativa no sistema fiscal português, ao arrepio da orientação geral que se pode obter da C.R.P., que é a do maior sacrifício imposto aos contribuintes que sejam proprietários de uma afetação habitacional em detrimento de outras destinações ou utilizações que não são tão valiosas à luz dos valores e princípios constitucionais (...)”.*

24. A Requerente, no âmbito da sua petição inicial, relembra que *“o prédio que foi objeto da liquidação de IS sob impugnação não é uma habitação, é um terreno para construção. Não obstante possuir aptidão para nele se construírem habitações – como outro tipo de*

edifícios – não é, ele próprio, um prédio suscetível de ser habitado (...) no qual, atenta a sua área e elevada capacidade contributiva, não nascerão edifícios exclusivamente destinados à habitação”.

25. Entende também a Requerente que o prédio em crise *“constitui mera matéria-prima de um processo produtivo que tem em vista a produção de bens novos – é, inquestionavelmente, um fator de produção. Assim, mesmo que se conceba que a propriedade do imóvel em causa constitua indício de uma certa capacidade contributiva (...) não se trata daquela capacidade contributiva que a Lei n.º55-A/2010 – mesmo incorrendo em inconstitucionalidade – visou atingir através do aditamento da verba n.º 28.1 da TGIS, pois... seria tributar o investimento produtivo, em vez de tributar os bens de luxo”.*

26. A Requerente frisa que, foi ao abrigo da nova redação da norma previamente mencionada, conferida pela Lei n.º83-C/2013, de 31 de dezembro, *“que se deu a liquidação de imposto agora impugnada, não obstante o prédio (...) não ter atualmente edificação, autorizada ou prevista, exclusivamente destinada à habitação”.*

27. Neste contexto, a Requerente relembra que *“esse tratamento desigual é verdadeiramente arbitrário, pois, independentemente da finalidade da edificação, ulterior e eventual, pretendida por cada proprietário, nenhuma diferença existe no destino que atualmente cada um dá ao seu terreno”.*

“Se o legislador visa a capacidade contributiva revelada pela detenção de terrenos para construção, não pode tributar os destinados à construção de edifícios para habitação e poupar os destinados à construção de edifícios para comércio e serviços (...)”.

28. Conclui a Requerente, afirmando que a *“redação do artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, a Verba 28.1 da TGIS é irremediavelmente inconstitucional e cumpre recusar a sua aplicação. Sendo certo que já na redação anterior (...) se mostrava ferida de inconstitucionalidade (...) ao liquidar IS sobre a propriedade do já referido imóvel (...) a AT incorreu em flagrante ilegalidade”*, solicitando que seja anulado o ato de liquidação em crise, com todas as suas consequências legais.

29. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual começou por dizer, por respeito ao prédio em crise, que o mesmo *“...tem afetação habitacional, conforme consta da ficha de avaliação e da Mod. 1 de IMI que ora se juntam (...)”*.

30. Ora, não obstante o mesmo ser um terreno para construção, na opinião da Requerida, com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, aquela tipologia de prédio passou a ser considerada no âmbito da Verba 28 da TGIS.

31. *“(...) passando a incluir expressamente os terrenos para construção como elemento objetivo de incidência da norma, pelo que falece necessariamente qualquer tentativa de chamar à colação qualquer questão interpretativa da letra da Lei”*.

32. Em paralelo, e por respeito à inconstitucionalidade da liquidação, como foi suscitada pela Requerente, entendeu a Requerida que, relativamente ao princípio da capacidade contributiva, *“(...) o legislador tributário considerou que a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio habitacional ou de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, fosse habitação, de VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 representava uma manifestação de riqueza e era suscetível, por si só, de revelar significativa capacidade contributiva, fazendo, por isso, incidir a verba 28.1 da TGIS sobre a posse de determinado tipo de prédios, por contraposição aos rendimentos do trabalho e de pensões (...)”*.

33. Por outro lado, e no que respeita à discriminação verificada, entre imóveis com afetação habitacional e com afetação diferente da habitacional, considerou a Requerida que *“o facto de o legislador estabelecer um valor (...) como critério delimitativo da incidência do imposto, abaixo do qual não se preenche a previsão da norma tributária, constitui uma legítima escolha do legislador quanto à fixação do âmbito material dos «imóveis habitacionais de luxo» que se pretende tributar de modo mais gravoso, até porque qualquer outro valor de grandeza análoga assumiria, do mesmo modo, um carácter artificial que é conatural a qualquer fixação quantitativa de um nível ou limite”*.

34. Em suma, concluiu a Requerida que a liquidação ora impugnada consubstancia *“uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de qualquer inconstitucionalidade, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido”*.

C) Apreciação do tribunal

35. A título preliminar, refira-se que, aos olhos do presente Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se em apurar, para efeito da aplicação da aludida verba, se o prédio em causa, terreno para construção, tem uma afetação habitacional, e, nesse sentido, é sujeito a IS, nos termos anteriormente referidos.

36. Ora, em primeiro lugar, note-se que o prédio em causa tem um VPT superior a € 1.000.000, designadamente € 1.268.760.

37. Neste sentido, encontra-se, desde já, cumprido um dos critérios necessários para aplicação da Verba 28 da TGIS, que é o imóvel ter um VPT superior a € 1.000.000.

38. Em paralelo, importa salientar que, com a entrada em vigor da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, o texto da verba previamente referida, foi substancialmente alterado, passando a mesma a incidir sobre *“prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”*.

39. Desta forma, e uma vez que aquela Lei entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2014, passou-se, desde então, a considerar, no âmbito de incidência da aludida verba, os terrenos para construção, desde que a sua edificação, autorizada ou prevista, fosse para habitação, nos termos do Código do IMI.

40. Esta referência torna-se particularmente importante porque o CAAD sempre se pronunciou em favor dos contribuintes que arguíram a exclusão dos terrenos para construção do espectro de incidência da Verba n.º 28 da TGIS, até se ter verificado a alteração legislativa indicada *supra*.

41. Desde então, é necessário realizar um exercício com vista a aferir se o terreno para construção em causa, preenche o requisito em discussão, i.e., se a sua edificação, autorizada ou prevista, é para habitação, nos termos do Código do IMI.

42. Ora, no caso *sub judice*, e tendo em consideração os elementos apensados à petição inicial pela Requerente, o imóvel subjacente à discussão tem uma afetação habitacional.

43. Com efeito, nos termos da avaliação realizada ao imóvel, em janeiro de 2014, foi conferida uma afetação habitacional ao imóvel.

44. Aliás, importa salientar que a própria Requerente aludiu, aquando da submissão da petição inicial, para esse facto, *“a A... (...) é proprietária do prédio urbano, composto de terreno para construção, inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de..., da cidade do Porto (...) prédio esse destinado à construção de edifício(s) a constituir em propriedade horizontal, para venda ulterior das suas frações...”*.

45. Se é certo, aos olhos do presente tribunal, que até 2013 (inclusive), os terrenos para construção não cabiam no conceito de prédio com afetação habitacional, também é verdade que a partir de 2014, e a menos que realizada prova em contrário, os terrenos para construção, para os quais está prevista ou autorizada a edificação com fins habitacionais, deverão, caso tenham VPT superior a € 1.000.000, ser sujeitos a IS, nos termos anteriormente referidos.

46. Note-se que o presente tribunal não poderá, naturalmente, pronunciar-se sobre a constitucionalidade da aludida norma, já que essa função não integra o seu leque de competências.

47. Com efeito, cabe, somente, ao presente tribunal apurar se efetivamente a liquidação emitida pela AT, relativamente ao imóvel em crise, está, ou não, ferida de ilegalidade.

48. E, dessa forma, entende o presente tribunal que a Requerente, ao contrário do que lhe competia, não foi capaz de demonstrar que o terreno para construção, do qual é proprietária, ficaria fora da incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

49. Ora, existindo uma referência expressa à afetação do terreno para construção a fins habitacionais e, adicionalmente, tendo a Requerente falhado na tarefa de demonstrar o contrário do defendido pela Requerida (note-se que a mesma, tal como previamente demonstrado, chegou a validar que o prédio se destinaria “à construção de edifício(s) a constituir em propriedade horizontal, para venda ulterior das suas frações...”), considera-se que a liquidação em crise se encontra de acordo com o que resulta da Verba n.º 28 da TGIS.

50. Diferentemente, caso a Requerente tivesse logrado demonstrar a não afetação exclusiva do terreno para construção à habitação, contrariando aquela que é a interpretação que resulta dos documentos apensados ao processo, poderia o presente tribunal, eventualmente, pronunciar-se no sentido da ilegalidade da liquidação em crise.

51. Contudo, na opinião do presente tribunal, o *supra* mencionado não se verificou.

52. Assim, e com base nas razões elencadas *supra*, entende o presente tribunal que a Requerente não foi capaz de demonstrar que o prédio em crise fica fora do conceito de “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, pelo que se conclui, à *contrariu sensu*, pela verificação do pressuposto legal de incidência.

53. Por último, refira-se que, tendo em conta o exposto *supra*, o presente tribunal considera que não é necessário debruçar-se sobre os restantes argumentos vertidos pela Requerente e pela Requerida, já que se encontram reunidas as condições para proferir a decisão arbitral e, bem assim, os mesmos, não obstante o seu mérito, não contribuem para a questão a apreciar pelo presente tribunal.

V. Decisão

54. Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral; e
- B) Condenar a Requerente nas custas do processo.

VI. Valor do processo

55. Fixa-se o valor do processo em € 12.687,60, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do Código do Procedimento e do Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

56. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente, dada a improcedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 13 de maio de 2016

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)