

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 532/2015-T

Tema: Imposto de Selo - Verba 28.1 da TGIS; terreno para construção

Decisão Arbitral

Autora / Requerente: A..., S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante A.T.A.)

1. Relatório

Em 31-07-2015, a sociedade A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., e com sede na Rua..., n.º..., ...-...Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do ato tributário de liquidação de Imposto de Selo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), referente ao ano de 2014 e relativo ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia e concelho de Peniche, com o valor patrimonial tributário de 1.164.090,00 €.

A Requerente alega que o imóvel a que se refere a liquidação de Imposto de Selo é um terreno para construção e que nesse terreno não está autorizada nem prevista qualquer edificação para habitação, pelo que a liquidação em causa é ilegal.

A Requerente refere que a liquidação em crise padece dos seguintes vícios:

- a) Violação da lei ordinária, uma vez que se verifica erro sobre os pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS;
- b) Violação de lei constitucional, porque a liquidação viola o artigo 13º da Constituição da República Portuguesa (CRP), ou seja, viola o princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva;

c) Violação de lei constitucional, porque a liquidação viola o artigo 13º da CRP, ou seja, viola o princípio da igualdade na vertente da coerência do sistema fiscal.

Foi designada como árbitro único, em 20-10-2015, Suzana Fernandes da Costa.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 04-11-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 09-12-2015 (dentro do prazo legal para o efeito).

Na sua resposta, a A.T.A. começa por apresentar defesa por exceção, alegando a incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação de pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba 28.1 da TGIS.

De seguida, a A.T.A. defende que o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação controvertida deveria ser julgado improcedente, uma vez que a liquidação em crise consubstanciaria uma correta interpretação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, já que o referido prédio teria natureza jurídica de prédio com afetação habitacional. A A.T.A. refere ainda que não se verifica qualquer violação de preceitos legais nem de princípios constitucionais, nomeadamente o princípio da igualdade fiscal e o princípio da capacidade contributiva.

Em 10-12-2015, foi proferido despacho a agendar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT para o dia 05-01-2016 pelas 16:45 horas.

E em 14-12-2015 veio a A.T.A. juntar requerimento a requerer a dispensa da realização da reunião e solicitar que a Requerente pudesse ser notificada para responder por escrito à matéria de exceção contida da resposta da Requerida. Mais requereu, caso não fosse dispensada a reunião, que a data da mesma fosse alterada para o dia 08-01-2016 pelas 11:00 horas.

O Tribunal Arbitral proferiu despacho em 17-12-2015, a ordenar a notificação da Requerente para se pronunciar, em 10 dias, sobre o pedido de dispensa da reunião efetuado pela A.T.A. e sobre a possibilidade de responder por escrito à matéria de exceção.

Em 04-01-2016, foi junto aos autos despacho a dar sem efeito a reunião agendada para o dia seguinte, uma vez que ainda se encontrava a decorrer o prazo para a Requerente se pronunciar sobre o pedido de dispensa da reunião e sobre a possibilidade de responder à matéria de exceção.

A Requerente veio pronunciar-se em 07-01-2016, informando que não se opunha à dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, nem à resposta por escrito à matéria de exceção.

Em 11-01-2016, veio a Requerente juntar aos autos os seguintes documentos: comprovativo de entrega no IGESPAR do projeto de Hotel em 28-11-2013; primeira rejeição da proposta pelo IGESPAR em 26-12-2013; comprovativo de entrega de projeto de Hotel revisto no IGESPAR em 25-03-2014; aprovação do IGESPAR rececionado em 28-04-2014; aprovação do Turismo de Portugal rececionado em 26-06-2014; comprovativo de entrega no projeto na CM... em 10-07-2014. A Requerente refere que estes documentos comprovam o alegado no artigo 15º do pedido arbitral, ou seja, que no terreno para construção não está autorizada nem prevista qualquer edificação para habitação, mas sim que desde 2011 o terreno se destina a uma unidade hoteleira composta por hotel de quatro estrelas e sete moradias unifamiliares que fazem parte integrante do referido projeto turístico.

Em 12-01-2016 verificou-se que poderia estar em causa nestes autos a intempestividade do pedido arbitral, e foi proferido despacho a ordenar a notificação das partes para, de forma sucessiva, se pronunciarem no prazo de 10 dias, ao abrigo do princípio do contraditório, sobre a tempestividade do pedido arbitral, tendo em conta que o prazo limite de pagamento voluntário da liquidação em causa terminou em 30-04-2015 e que o pedido arbitral deu entrada em 31-07-2015.

Em 18-01-2016, veio a A.T.A. pronunciar-se sobre a junção dos documentos juntos pela Requerente em 11-01-2016, alegando que devia o requerimento da Requerente e documentos anexos serem desentranhados dos autos, ou, caso assim não se entendesse, deveriam os mesmos ser desconsiderados por não produzirem os efeitos reputados pela Requerente, ou ainda, devia ser julgado improcedente o pedido de juros indemnizatórios.

A Requerente veio juntar requerimento, em 22-01-2016, sobre a questão da tempestividade do pedido arbitral, afirmando que o pedido foi tempestivamente interposto, uma vez que o prazo se contaria nos termos do artigo 279º do Código Civil, que refere na alínea e) que o prazo que terminasse em férias judiciais se transferiria para o primeiro dia útil subsequente ao termo daquelas. Assim, neste caso, o prazo terminaria em 29-07-2015, mas uma vez que

foi dia de férias judiciais, o termo do prazo transferia-se para o dia 01-09-2015. Tendo o pedido dado entrada em 31-07-2015, a Requerente alega que o mesmo é tempestivo.

Em 29-01-2016, veio a Requerente pronunciar-se sobre o requerimento da A.T.A. a pedir o desentranhamento do seu requerimento e dos documentos juntos em 11-01-2016. A Requerente alegou que é admissível a junção de documentos, nos termos do artigo 423º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 29º do RJAT, que refere no n.º 2 que os documentos podem ser apresentados até 20 dias antes da data em que se realize a audiência final, mas a parte é condenada em multa.

Em 02-02-2016 foi proferido despacho a admitir a junção aos autos dos documentos apresentados pela Requerente em 11-01-2016, ao abrigo dos princípios da livre determinação das diligências de produção de prova, da oficialidade e da investigação ou inquisitório. No referido despacho foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e ordenou-se a notificação da Requerente e da Requerida para em 10 dias, por esta ordem e de modo sucessivo, se pronunciarem sobre a matéria de exceção contida da resposta apresentada pela Requerida.

A Requerente veio juntar requerimento quanto à matéria de exceção em 10-02-2016, alegando que esta “não pede ao tribunal arbitral a declaração de inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, mas sim a apreciação da conformidade do ato de liquidação objeto do pedido de constituição do tribunal arbitral com a Constituição da República Portuguesa (CRP), mais concretamente com o princípio da igualdade, na vertente da coerência do sistema fiscal e da capacidade contributiva (artigo 13.º da CRP)”. A Requerente refere ainda que esta apreciação é totalmente admissível em face do disposto no artigo 204.º da CRP. E menciona a este propósito a decisão arbitral do processo n.º 312/2015-T.

A A.T.A. pronunciou-se sobre a resposta da Requerente quanto à matéria de exceção, em 25-02-2016, defendendo que a verba 28 da TGIS não enferma de nenhuma inconstitucionalidade, e que quanto a esta questão, o Tribunal Constitucional já se pronunciou no acórdão n.º 590/2015 de 11-11-2015, não julgando inconstitucional a verba 28 e 28.1 da TGIS, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Em 08-03-2016, foi proferido despacho a ordenar a notificação das partes para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem as suas alegações escritas no prazo de 15 dias. Neste despacho designou-se ainda como data para a prolação da decisão o dia 15-04-2016, e advertiu-se a Requerente para até essa data proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

Em 23-03-2016, a Requerente apresentou as suas alegações e a A.T.A. apresentou as suas no dia 12-04-2016.

E em 11-04-2016 veio a Requerente juntar o comprovativo da taxa arbitral subsequente e cópia da decisão arbitral n.º 507/2015-T emitida pelos árbitros Juiz Conselheiro Jorge Manuel Lopes de Sousa, Dr. Rogério M. Fernandes Ferreira e Juiz Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa.

Foi proferido despacho em 14-04-2016, a ordenar a notificação da Requerida para, em 10 dias, se pronunciar sobre o requerimento da Requerente, e prorrogou-se para o dia 02-05-2016 a data para a prolação da decisão, por forma a dar cumprimento ao princípio do contraditório.

A Requerida optou por não se pronunciar.

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

O presente pedido de pronúncia arbitral foi apresentado tempestivamente. Nos termos do artigo 20º n.º 1 do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do artigo 29º do RJAT, o prazo para a impugnação judicial conta-se nos termos do artigo 279º do Código Civil. Ora, nos termos do artigo 279º alínea e) do Código Civil, o prazo que termine em férias judiciais transfere-se para o primeiro dia útil subsequente ao termo daquela, nos casos em que o ato tiver de ser praticado em juízo. Neste sentido, decidiu o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo do processo n.º 01534/13 de 15-01-2014.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

Da questão prévia da competência do Tribunal Arbitral

A Requerida alega na sua resposta que o Tribunal Arbitral é incompetente em razão da matéria para apreciar o pedido de declaração da inconstitucionalidade material da verba 28

da TGIS, por violação do princípio da capacidade contributiva enquanto vertente do princípio da igualdade, previsto no artigo 13º e 104º n.º 3 da CRP.

No entender deste tribunal, o que a Requerente pretende é a declaração de ilegalidade do ato de liquidação contestado, com base na inconstitucionalidade da norma que o sustenta. E esta conclusão sobre o objeto dos presentes autos resulta evidente do pedido efetuado a final pela Requerente: “Termos em que se requer que o presente pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IS melhor identificada no introito seja considerado procedente por provado, devendo, conseqüentemente, a liquidação ser anulada, tudo com as demais conseqüências legalmente previstas”.

O CAAD já se pronunciou sobre esta questão, nomeadamente na decisão arbitral do processo n.º 385/2015-T, a que aderimos.

Assim, entendemos que a Requerente não pretende que este tribunal se substitua ao Tribunal Constitucional e declare inconstitucional a verba 28.1 da TGIS, pretendendo, sim, que este tribunal, no âmbito dos poderes que lhe são reconhecidos legalmente, julgue a norma em causa inconstitucional, recusando, assim, a sua aplicação ao caso concreto. Não podendo a norma ser aplicada, em concreto, o ato tributário que resulta da execução da mesma será, conseqüentemente, ilegal e, como tal, anulável.

O que está em causa nos presentes autos é, pois, a legalidade do ato de liquidação, sendo que para poder decidir, este tribunal terá que, necessariamente e por impositivo constitucional (artigo 204.º da CRP), avaliar da conformidade constitucional das normas que juridicamente o sustentam.

Face ao exposto, considera-se improcedente a invocada incompetência deste tribunal.

2. Matéria de facto

2. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente era, em 2014, proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ... da freguesia e concelho de Peniche, descrito como terreno para construção e com um valor patrimonial tributário de 1.164.090,00 €, conforme caderneta predial junta ao pedido arbitral como documento 2.

2. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto de Selo n.º 2015..., no valor de 11.640,90 €, relativa ao artigo urbano identificado no ponto anterior, conforme liquidação junta ao pedido arbitral como documento 1.
3. A Requerente foi notificada em 28-04-2014 pelo IGESPAR, da aprovação do projeto de hotel de quatro estrelas, conforme documentos juntos em 11-01-2016.
4. No terreno para construção referido no ponto um, não está autorizada nem prevista qualquer edificação para habitação.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos, tudo analisado de forma crítica e em articulação com a posição das partes no processo e tendo presente a inexistência de controvérsia quanto ao quadro factual mas tão só ao direito o objeto do litígio.

3. Matéria de direito:

3.1. Objeto e âmbito do presente processo

De tudo o exposto supra, cumpre a este tribunal pronunciar-se sobre as seguintes questões:

- a) Competência do tribunal para apreciar o pedido;
- b) Ilegalidade do ato de liquidação de Imposto de Selo por violação de lei ordinária e violação de lei constitucional.

O que está em causa nestes autos é a alegada ilegalidade do ato tributário impugnado, decorrente da violação da lei ordinária, designadamente por erro sobre os pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, e decorrente da aplicação de norma inconstitucional por violação dos princípios da igualdade, vertente capacidade contributiva e vertente coerência do sistema fiscal.

3.2. Questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência daquele n.º 28.1 da TGIS

3.2.1. Regime da alteração introduzida pelo artigo 194º da Lei n.º 83-C/2013 de 31 -12

Sobre o sentido e alcance da verba 28.1 da TGIS, segundo a redação dada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, versou o Acórdão do CAAD, de 4 de fevereiro de 2016, proc n.º 467/2015-T, em termos que, por merecerem a nossa adesão, passamos a reproduzir, nos termos que se seguem: “Diz a nova redação da verba 28.1 da TGIS (dada, como se disse, pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro) o seguinte: *“por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”*. A questão essencial que, neste contexto, se coloca, é a de saber se, não havendo uma previsão ou expectativa de *“edificação para habitação”* por respeito aos terrenos em construção em análise, se poderá aceitar a aplicação do imposto de Selo, nos termos efetuados pela AT”.

SANTOS ROCHA, António e MARTINS BRÁS, Eduardo José, no livro *Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados)*, Almedina, 2015, página 44, referem que: *“no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, tal como vem definido no art. 3.º/4 do presente diploma [CIMI], devem, como tal, ser considerados os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como; - aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, devendo ter-se em atenção que, também para esse efeito, apenas deve relevar o título aquisitivo com a forma preceituada pela lei civil, ou seja, a escritura pública ou o documento particular autenticado referidos no art. 875.º CC.”*

3.2.2. Aplicação do regime à situação da Requerente

A Requerente refere no pedido arbitral que “neste terreno para construção não está autorizada nem prevista qualquer edificação para construção”. E em 11-01-2016, a Requerente juntou aos autos os seguintes documentos:

- a) comprovativo de entrega no IGESPAR do projeto de Hotel em 28-11-2013;
- b) primeira rejeição da proposta pelo IGESPAR em 26-12-2013;
- c) comprovativo de entrega de projeto de Hotel revisto no IGESPAR em 25-03-2014;

- d) aprovação do IGESPAR rececionado em 28-04-2014;
- e) aprovação do Turismo de Portugal rececionado em 26-06-2014;
- f) comprovativo de entrega no projeto na Câmara Municipal de ... em 10-07-2014.

A Requerente alegou que “estes documentos comprovam o mencionado no artigo 15º do Pedido de Constituição do Tribunal Arbitral, ou seja, que no terreno para construção não está autorizada nem prevista qualquer edificação para habitação. Conforme comprovam estes documentos, desde 2011 que este terreno para construção se destina a uma unidade hoteleira composta por Hotel de 4* e 7 moradias unifamiliares que fazem parte integrante deste projeto turístico, tendo o projeto para esse efeito já sido aprovado pelo IGESPAR e apresentado na CM...”.

Ora, no terreno para construção em causa nestes autos não está autorizada nem prevista qualquer edificação para habitação, para sim para uma edificação destinada a fins comerciais, como consta da matéria provada.

Sobre a questão dos presentes autos já se pronunciaram os acórdãos do CAAD dos processos n.º 578/2015-T, 485/2015-T e 467/2015-T.

Assim, e concordando com os acórdãos acima referidos, a liquidação em crise nos presentes autos terá que ser declarada ilegal por falta de preenchimento dos pressupostos de tributação previstos na verba 28.1 da TGIS, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

Mostrando-se procedente o entendimento da Requerente quanto à questão referida, fica prejudicado, em face do disposto no artigo 124º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, aplicável por força do artigo 29º n.º 1 alínea c) do TJAT, o conhecimento de demais alegações da Requerente, não havendo, em face desta decisão, qualquer prejuízo para a mais estável ou eficaz tutela dos interesses da mesma.

No entanto, sobre a questão da alegada inconstitucionalidade da verba 28.1 por violação do princípio da igualdade na vertente da capacidade contributiva, já se pronunciaram, entre outros, os acórdãos do CAAD dos processos n.º 515/2015-T, 505/2015-T, 517/2015-T e 485/2015-T.

Nesta matéria concordamos expressamente com estes acórdãos referidos, e entendemos que a verba 28.1 da TGIS não viola o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado, na sua vertente da capacidade contributiva e da coerência do sistema fiscal.

4. Decisão

Em face do exposto, determina-se julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade da liquidação de Imposto de Selo do ano de 2014 n.º 2015..., no valor de 11.640,90 €.

5. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 11.640,90 €.

6. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 918,00 € devidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 02 de maio de 2016.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa