

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 143/2015-T

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

Decisão Arbitral

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte n.º ..., com domicílio fiscal na Travessa ..., número ..., ..., em Lisboa, apresentou em 01/03/2015, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2013 (1.ª, 2.ª e 3.ª prestações), e a que correspondem os documentos com o n.º 2014 ..., n.º 2014 ... e n.º 2014 ..., nos montantes de € 5.023,76, € 5.023,78 e € 5.023,76, respectivamente.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 23/04/2015, como árbitro singular o signatário desta decisão.
- 1.3. No dia 11/05/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 12/05/2015, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 12/06/2015 a AT apresentou a resposta, acompanhada de um requerimento no qual solicitou a dispensa de realização da reunião descrita no artigo 18.º do RJAT.

1.6. O tribunal arbitral em 15/06/2015 decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.

1.7. Em 29/06/2015 o Requerente apresentou requerimento aos autos contendo alegações escritas.

1.8. A AT não apresentou alegações escritas.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º n.º 1 a) do RJAT, contado a partir da data em que se presume o indeferimento tácito, por incumprimento do prazo de 4 meses para conclusão do procedimento previsto no n.º 1 do artigo 57.º Lei Geral Tributária, das reclamações gratuitas apresentadas pelo Requerente, pelo que é tempestivo.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a do Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral (e alegações escritas subseqüentes) e a da AT na sua resposta.

Em síntese, o Requerente entende que:

- a) *“O (...) Requerente foi notificado dos actos de liquidação de IS n.ºs 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., praticados por referência ao ano de 2013, correspondentes à primeira, segunda e terceira prestações do IS relativo ao prédio urbano da espécie “terreno para construção” inscrito na matriz predial respectiva da União das Freguesias de ... e ... sob o artigo U-... (...)”;*
- b) *“(...) as liquidações em causa (...) foram emitidas nos termos do disposto na verba 28.1 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.”;*
- c) *“Da redacção vigente à data dos factos, encontrava-se prevista a tributação em sede de IS de prédios que, cumulativamente, fossem propriedade do sujeito passivo do imposto, apresentassem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000 e, ainda, tivessem uma “afecção habitacional””;*
- d) *“Da correcta hermenêutica jurídica resulta, claramente, a não incidência desta Verba 28.1 da TGIS aos prédios para construção.”;*
- e) *“Isto porque, é clara a diferença entre as realidades (prédios) que dispõem das características físicas que possibilitem uma afecção habitacional, e os terrenos cujo fim é a construção.”;*

- f) *“Assim, enquanto o “prédio com afectação habitacional” não é mais do que um prédio já edificado, ao qual foi dada uma afectação habitacional, já o “terreno para construção” é um prédio ainda não edificado, afecto à construção, independentemente da afectação que venha a ser dada ao edifício a construir no mesmo.”;*
- g) *“(…) por todo o exposto (…),o recurso ao elemento gramatical permite constatar, sem margem para dúvidas, que o legislador, ao utilizar a expressão “prédios com afectação habitacional”, para delimitar a incidência objectiva do IS previsto na verba 28.1 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, quis-se referir aos “prédios urbanos habitacionais” identificados no artigo 6.º, n.ºs 1, alínea a), e 2 do CIMI.”;*
- h) *“E também é claro que essa não incidência de IS sobre os terrenos para construção foi pretendida pelo legislador, se atentarmos no pensamento do legislador, plasmado na discussão da referida Proposta de Lei n.º 96/XII/2a, na Assembleia da República, onde foi afirmado pelo Excelentíssimo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que referiu que “(…) o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” “(…) uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação que “(…) incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”.”;*
- i) *“(…) não restam dúvidas de que o que o legislador quis abranger com o conceito de “prédio com afectação habitacional” exacta e unicamente, conforme resultava já da interpretação da verba 28.1 da TGIS através do elemento gramatical, o conceito de “prédio urbano habitacional”, legalmente definido no artigo 6.º, n.º 1 e 2 do CIMI.”.*

Doutro modo, sustenta a AT que:

- a) *“A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10/2012 veio alterar o art. 1.º do Código do Imposto de Selo, e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a verba 28.”;*
- b) *“Com esta alteração legislativa, o imposto do selo passaria a incidir também sobre a 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.”;*
- c) *“A noção de afectação de prédio urbano encontrará assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, porquanto a afectação do imóvel (finalidade) incorporará valor ao imóvel, constituindo um factor de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.”;*
- d) *“Conforme resulta da expressão (...) valor das edificações autorizadas ou previstas”, constante do n.º 2 do art. 45º 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.”;*
- e) *“A alusão a prédios com afectação habitacional constante da verba 28 do CIS deverá ser entendida de forma ampla, abrangendo quer os prédios habitacionais edificados, quer os terrenos para construção, desde logo pela própria redacção da norma e do conceito utilizado.”;*
- f) *“Note-se que o legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional.” - expressão diferente e mais ampla cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6.º, n.º 1 do CIMI.”;*

- g) “(...) considera-se a parte do terreno onde vai ser implantado o edifício a construir, e do outro a área de terreno livre. Apurado o montante da primeira parte, reduz-se o valor determinado a uma percentagem entre 15% e 45% (...) em virtude de a construção ainda não estar efectivada.”;
- h) “(...) muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.”;
- i) “A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel.”;
- j) “Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.”;
- k) “(...) a tributação em sede de imposto do selo obedece a critérios de adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.”;
- l) “(...) a liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação 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.”.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

- 4.1.1. O Requerente é único proprietário do prédio urbano da espécie “terreno para construção” inscrito na matriz predial respectiva da União das Freguesias de ... e ... sob o artigo U-....
- 4.1.2. O valor patrimonial tributário (VPT) do prédio urbano em causa ascende a € 1.507.130,00.
- 4.1.3. Não existe no referido prédio nenhuma construção ou edificação.
- 4.1.4. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 1.^a prestação (documento n.º 2014 ...), no montante de € 5.023,78, terminou em 30 de Abril de 2014.
- 4.1.5. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 2.^a prestação (documento n.º 2014 ...), no montante de € 5.023,76, terminou em 31 de Julho de 2014.
- 4.1.6. O prazo de pagamento voluntário da liquidação de Imposto do Selo de 2013, 3.^a prestação (documento n.º 2014 ...), no montante de € 5.023,76, terminou em 30 de Novembro de 2014.
- 4.1.7. O Requerente apresentou, em 30 de Julho de 2014, duas reclamações gratuitas contra os actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ... e n.º 2014 ..., requerendo a anulação dos mesmos, as quais não mereceram qualquer decisão por parte da AT.

4.1.8. Em 30 de Novembro de 2014, o silêncio da AT fez presumir o indeferimento tácito para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso, impugnação judicial ou pedido de pronúncia arbitral.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

5. O DIREITO

5.1. ILEGALIDADE DO ACTO DE LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO DO SELO DE 2013

No caso em apreço, questão fundamental sob apreciação pelo tribunal arbitral consiste em conhecer qual o âmbito de incidência da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (Tabela Geral) na sua redacção à data dos factos tributários. Ou seja, a previsão inicial da Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo permitia, desde logo – como sustenta a AT –, a tributação dos terrenos para construção cujo valor patrimonial tributário ascendesse ou ultrapassasse 1 milhão de euros?

Sobre esta matéria é já abundante a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e a jurisprudência arbitral em sentido contrário.^{1 2}

Trata-se de jurisprudência que também aqui se acolhe, por com ela continuarmos a concordar integralmente, pelo que nos limitaremos a reproduzir o que sobre a questão ficou

¹ *Cfr.* ANDREIA GABRIEL PEREIRA, “As «Casas de Luxo» e o Imposto do Selo. Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção), de 5 de Fevereiro de 2015, proferido no processo n.º 0993/14, Relator Cons. Francisco Rothes”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, N.º 4, Julho de 2015, pp. 235 e ss.

² Vejam-se, a título de exemplo, as decisões arbitrais proferidas no âmbito dos processos números 218/2013-T, 247/2013-T, 66/2014-T e 202/2014-T, disponíveis em <https://caad.org.pt/>.

dito no referido Acórdão do STA, de 9 de Abril de 2014, proferido no Processo n.º 1870/13, senão vejamos: ³

“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. 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.” [sublinhados nossos].

“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 (...) 2013), como a que está em causa nos presentes autos.” [sublinhado nosso].

“Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da (...)” AT “(...), 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.

³ Ex vi do Acórdão do STA, de 29 de Abril de 2015, proferido no Processo n.º 021/15, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

De facto, *“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.”* [sublinhado nosso].

“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 prédio (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades.”*⁴

⁴ Conforme aponta ANDREIA GABRIEL PEREIRA, “(...) visou-se criar uma tributação específica para os titulares das denominadas «casas de luxo», o que, aliás, é possível inferir do facto de a Verba n.º 28 da

“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).”.

Nesta medida, “(...) 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

Tabela Geral do Imposto do Selo incidir apenas sobre os prédios destinados à habitação (e, marginalmente, sobre os prédios detidos por residentes em paraísos fiscais). Foi assim que aquela Verba foi apresentada à

contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.” [sublinhados nossos].

“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.”.

Reitera-se, uma vez mais, esta jurisprudência, uma vez que não foram apresentados novos fundamentos que infirmem a orientação jurisprudencial propugnada.

Por todo o exposto, se o prédio do Requerente estava inscrito matricialmente como “terreno para construção” à data do facto tributário relativo ao ano de 2013, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade. Razão pela qual, devem ser anuladas as liquidações de Imposto do Selo de 2013, com todas as consequências legais.

6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita, decide julgar-se procedente o pedido, com a consequente anulação dos actos objecto de pronúncia arbitral – actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ..., n.º 2014 ... e n.º 2014

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 15.071,30 (quinze mil e setenta e um euros e trinta cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e

opinião pública e por esta percepcionada.”. Op. Cit. pág. 237.

do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela AT, no montante de € 918 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 18 de Agosto de 2015

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.