

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 791/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Terrenos para construção

Decisão Arbitral

Requerente: A... – ..., S.A. (doravante “Requerente”)

Requerido: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” e “Requerida”)

1. Relatório

A... – ..., S.A., NIPC ..., com sede na Rua ..., n.º ...,,, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do ato tributário de liquidação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) de 2013, no valor global de € 37.392,01 (e a qual se desdobra nas notas de cobrança n.º 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ...), referente aos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana sob os artigos ..., ..., ..., ... e ..., todos da freguesia de ..., concelho da

A Requerente fundamenta a ilegalidade do ato tributário invocando a violação do artigo 1º do Código do Imposto de Selo e da verba 28.1 da TGIS, por erro sobre os pressupostos de facto, uma vez que sendo terrenos para construção e ainda para mais sem licença de utilização, não podem ser considerados prédio com afetação habitacional, bem como invoca a violação de preceitos constitucionais.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defendeu, em síntese, que não se mostra violado qualquer preceito infra ou constitucional, ao contrário do invocado pela

Requerente, bem como sustenta que a afetação do imóvel é um coeficiente que concorre para a avaliação do valor patrimonial tributário, onde se incluem os terrenos para construção, por via do elemento literal da Verba 28.1. da TGIS (artigo 9º do C. Civil), que se sobrepõe à classificação adotada pelo legislador na al. a) do n.º 1 do artigo 6º do CIMI, por remissão do n.º 2 do artigo 67º do CIS, concluindo, em consequência, pela improcedência do pedido de anulação do ato tributário.

O árbitro único foi designado em 15.01.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º, n.º 1, alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 30.01.2015.

Face à não oposição das partes, foi dispensada a realização de primeira reunião arbitral, bem como a formulação de alegações.

2. Saneamento

A cumulação de pedidos efetuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em que estão em causa atos de liquidação de um mesmo imposto (do Selo), assentes na mesma base factual e aplicando as mesmas regras de direito, encontra-se plenamente justificada face ao princípio da economia processual consagrado no artigo 3º do RJAT.

O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer exceções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados:

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

1. A Requerente é proprietária dos prédios urbanos sitos na freguesia de ..., concelho de ..., inscritos na matriz predial urbana sob os artigos e com os valores patrimoniais tributários que se seguem:
 - artigo ...: € 1.664.306,46;
 - artigo ...: € 1.678.995,42;
 - artigo ...: € 1.678.995,42;
 - artigo ...: € 4.140.351,18;
 - artigo ...: € 2.054.957,84;
2. Todos os artigos prediais urbanos em causa têm a tipologia de terreno para construção;
3. A Autoridade Tributária notificou a Requerente para o pagamento de Imposto de Selo de 2013, Verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), através das notas de cobrança n.º 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., com data limite de pagamento voluntário em Novembro de 2014, no valor global de € 37.392,01;
4. A Requerente veio a deduzir, em 25 de Novembro de 2014, pedido de pronúncia arbitral relativamente aos atos tributários de Imposto de Selo materializados nas já identificadas notas de cobrança, pedido esse que deu origem aos presentes autos;
5. A Requerente procedeu em 25.11.2014 ao pagamento da taxa de justiça inicial.

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

3.2. Fundamentação da matéria de facto dada por provada e não provada:

A convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos, bem como no posicionamento de Requerente e Requerida face à factualidade trazida a estes autos arbitrais.

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

As questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito, dado que quanto aos factos, quer Requerente, quer Requerida, não mostraram divergir.

Assim, a questão a decidir atem-se em apurar a amplitude da previsão da norma de incidência constante da Verba 28.1. da TGIS e nessa medida, se esta comporta ou não a realidade jurídico-fiscal definida na lei como “terrenos para construção”.

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de imposto do selo), no valor global de € 37.392,01, desdobrada sob os documentos de cobrança supra identificados, efetuado ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, sendo que a Requerente aponta ao ato tributário diversos vícios, no sentido em que estes últimos pretendem colocar em crise a essência do fundamento que está na base da tributação levada a efeito pelo ato tributário *sub judice, in casu*, a aplicabilidade ou não da norma legal já referida face à realidade fática existente e, em caso afirmativo, da conformidade ou não desse mesmo preceito face à Constituição da República Portuguesa.

Tendo em atenção o disposto no artigo 124º do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do DL 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), tem-se por firme que os vícios supra apelidados de “substantivos” são aqueles que, em caso de procedência, determinam uma tutela mais estável e eficaz dos interesses ofendidos, pelo que não poderá deixar de se iniciar a apreciação do vício apontado pela Requerente relativo à violação do artigo 1º e da Verba 28.1 da TGIS do Código do Imposto de Selo (CIS), por erro sobre os pressupostos,

o fazer aplicar tais normativos aos prédios urbanos – terrenos para construção – já supra identificados.

4.2. Aplicabilidade aos prédios urbanos de tipologia terrenos para construção da norma constante da Verba 28.1. da TGIS do CIS;

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28.1. à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), com a seguinte redação:

“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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1 % (...);”

Por sua vez, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, dispõe que *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”*

O normativo de incidência refere-se a prédios urbanos com afectação habitacional, cujo conceito-base de prédio radica do disposto no artigo 2º do CIMI, segundo o qual:

“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.

Por seu turno, o artigo 6º do Código do IMI elenca as seguintes espécies de prédios urbanos:

“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. (Redacção da Lei n.º64-A/2008, de 31 de Dezembro)

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 Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) Última actualização: Leis 82-B/2014 e 82-D/2014, ambas de 31/12 26 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.”

Resulta da leitura concatenada dos normativos legais supra citados que os imóveis em causa se enquadram no conceito de prédio urbano para efeitos de CIMI e, conseqüentemente, para efeitos de CIS, integrando-se na subespécie “terreno para construção”.

Pelo que a este respeito, os terrenos para construção na titularidade da Requerente subsumem-se na previsão constante da Verba 28.1. da TGIS, no segmento em que esta delimita a incidência a todos os prédios urbanos.

Mas tal exercício de subsunção à norma pela realidade imobiliária em apreço carece de ser continuado, na medida em que o legislador refere expressamente que apenas os prédios urbanos com afetação habitacional (com VPT superior a € 1.000.000,00) estão sujeitos a tal tributação em sede de Imposto de Selo.

A questão passa assim e agora por perceber se os terrenos para construção se devem ter por integrados no conceito de afetação habitacional a que se refere o legislador na supra citada norma.

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.

A norma de incidência do imposto do selo ora em análise refere-se a prédios urbanos com "afetação habitacional", sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o

efeito, sendo que não resulta do seu elemento literal que esta se refira à potencialidade futura, como seja, por exemplo, um diferente prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Pelo contrário, afigura-se-nos que da expressão "com afetação habitacional" transparece uma noção de funcionalidade real e presente da realidade imobiliária subjacente.

De resto, não é possível extrair da menção constante da verba 28.1 da TGIS um qualquer desiderato legislativo que permita interpretar aquela como se referindo a outras realidades imobiliárias que extravasem a nomenclatura e distinção de prédios urbanos efetuada pelo artigo 6.º, n.º 1, alínea a), do CIMI."

Isto é, mesmo apelando aos princípios de interpretação das normas, como seja o constante do artigo 11º do Código Civil, não se afigura possível concluir que o legislador tenha pretendido na Verba 28.1. da TGIS referir-se à afetação habitacional em moldes não coincidentes com a distinção tipológica constante do artigo 6º do CIMI.

E assim sendo, não pode deixar de se assentar que: afetação habitacional apenas têm os prédios urbanos a que se refere a al. a) do n.º 1 do artigo 6º do CIMI, com a definição que é conferida pelo n.º 2 do versado preceito legal.

Estando como estão, os terrenos para construção previstos na al. c) e com a (distinta) definição que se colhe do n.º 3 e sem que dessa mesma definição decorra enquanto elemento caracterizador, qualquer afetação habitacional presente e efetiva, não se vislumbra, ao contrário do que sustenta a Requerida AT, como possam os "terrenos para construção" integrar a norma de incidência da Verba 28.1. da TGIS, a qual pressupõe sempre que o prédio urbano a tributar tenha afetação habitacional.

Característica essa, que os terrenos para construção, seja por via da definição legal, seja pela sua própria natureza material ou substantiva imobiliária, não revestem.

Questão similar à aqui em apreço foi já oportunamente suscitada junto do Supremo Tribunal Administrativo, o qual tem vindo a entender e em síntese que:

“Não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral - uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.” – cfr. Ac. STA, de 23-04-2014, processo n.º 0272/14.

Doutrina dimanante esta que em absoluto acompanhamos e ora sufragamos.

Por último e apelando à própria sucessão de redacção que o ainda recente preceito legal já conheceu desde a sua vigência, não podemos deixar de confirmar a conclusão que supra vimos consolidando.

Senão vejamos, se o legislador tivesse por fito inicial a inclusão dos “terrenos para construção” na norma de incidência da Verba 28.1. seria expectável que o fizesse nos moldes e termos literais que acabaram por ter lugar apenas com a alteração legislativa trazida pela Lei 83-C/2013, de 31.12, segundo a qual:

“28.1. Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.”

Neste conspecto, a própria sucessão de redacção conferida à Verba 28.1. da TGIS deixa patente o entendimento ora vindo de explanar, isto é o de que o conceito de “afecção habitacional” se há-de encontrar segundo as regras estabelecidas no âmbito do Código do IMI e mais especificamente no que esse mesmo compêndio legal prevê em matéria de conceito e definição das diversas espécies de prédios urbanos – artigo 6º do CIMI.

Por último, cumpre apenas relevar que *in casu* a questão da aplicabilidade à liquidação de Imposto de Selo na presente instância arbitral em análise da redacção trazida pela Lei 83-C/2013, de 31.12 nem sequer se coloca, visto a norma não ter natureza interpretativa, tal como se colhe desse mesmo diploma segundo o qual a norma apenas entrou em vigor a 01.01.2014, sendo que os atos tributários objeto destes autos se reportam ao ano de 2013,

razão pela qual a questão atinente à incidência tributária não poderá deixar de ser aferida através da redação da Verba 28.1. da TGIS conferida pela Lei 55-A/2012, de 29.10..

Em face do vindo de expor, conclui se pela desconformidade legal da interpretação da AT em sujeitar à Verba 28.1. da TGIS os terrenos para construção melhor identificados em 1. da matéria de facto dada como provada, não podendo deixar tal juízo de censura de determinar, em consequência, a anulação do ato tributário objeto dos presentes dos autos – Liquidação de Imposto de Selo (desdobrada nas notas de cobrança supra também identificadas).

4.3. Demais vícios invocados pela Requerente:

Tendo o tribunal arbitral singular acolhido o entendimento da inaplicabilidade da Verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, fica prejudicada por processualmente inútil a apreciação dos restantes vícios aduzidos e de que possa enfermar a contestada liquidação.

Fica assim prejudicado o conhecimento de todas as demais questões suscitadas em ordem à anulação do ato tributário arbitralmente sindicado.

5. DECISÃO:

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa supra exposta, decide este tribunal arbitral:

Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto de Selo do ano de 2013, a que correspondem as notas de cobrança identificadas em 3., por vício de violação de lei quanto à norma constante na verba 28.1. da TGIS e consequente anulação dessas liquidações de Imposto de Selo em causa.

Valor da causa: € € 37.392,01 – arts. 97º-A, do CPPT, 12º, do RJAT (DL 10/2011), 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas nos termos da Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do sobredito valor do pedido, **a cargo da requerida** - arts. 4º-1, do RCPTA e 6º-2/a) e 22º-4, do RJAT.

Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.

Lisboa, 27 de Novembro de 2015

O árbitro singular

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)

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, com versos em branco e por mim revisto.