

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 387/2016-T

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

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1 A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO ABERTO, Fundo Especial de Investimento Imobiliário, com o NIF..., cuja entidade gestora é a B...– SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., com sede n Rua..., Torre ... –..., ...- ... Lisboa, veio em 13.07.2016, ao abrigo artigo 10.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2, alínea c) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com as alterações subsequentes), requerer a constituição do tribunal arbitral.

1.2 É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA – SERVIÇOS TRIBUTÁRIOS.

1.3 O Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou a ora signatária para formar o Tribunal Arbitral Singular, disso notificando as partes, e o Tribunal foi constituído a 04 de Outubro de 2016.

1.4 O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto ilegalidade do despacho de indeferimento que recaiu sobre o Recurso Hierárquico n.º ...2014..., de 18-03-2016, e, conseqüentemente, a anulação das três prestações da liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, respeitantes ao atual artigo matricial urbanoº, da União das Freguesias de ..., ... e..., concelho de Barreiro, anterior artigo matricial urbano....º da freguesia de..., concelho de Barreiro, efetuada em 2014, quanto ao ano de 2013, nos termos do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (doravante “CPPT”), em apreciação da questão de saber se a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) incide sobre prédios sem afetação habitacional, nomeadamente terrenos para construção.

A Requerente manifesta a sua discordância com o despacho de indeferimento e com a liquidação de imposto em crise, atendendo fundamentalmente a que o prédio sobre o qual incide o imposto não é um prédio para habitação, antes um terreno para construção, insuscetível de ser habitado, não edificado e, portanto, sem qualquer “afetação”, designadamente, a “habitacional” que é exigida pela norma de incidência, pelo que não se enquadra na previsão da verba n.º 28.1 da TGIS.

Insurge-se, portanto, contra a decisão e contra o ato de liquidação em crise na medida em que se sustentam na errada relevância da “afetação habitacional” do imóvel, quando a referência a habitação que consta dos dados de avaliação da caderneta predial tem que ver unicamente com o coeficiente de utilização.

Pelo que conclui a decisão e o ato de liquidação em crise são anuláveis, por ilegais, peticionado bem assim o reembolso das quantias já pagas acrescidas dos juros indemnizatórios calculados até à data do reembolso.

1.5 A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA veio aos 04.11.2016 juntar aos autos o processo administrativo e responder, defendendo-se por impugnação, pugnando pela manutenção na ordem jurídica do ato impugnado por entender que o prédio tem afetação habitacional, revelado pelos dados constantes da caderneta matricial e que, portanto, o ato de liquidação correspondeu a uma correta aplicação do direito à realidade material controvertida.

Alega, sumariamente, que consultando a Certidão do Teor do prédio urbano que está na base da presente liquidação, verifica-se que o terreno para construção está afeto à habitação e que os prédios urbanos, que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuída a afetação habitacional no âmbito das respetivas avaliações, constando tal afetação das respetivas matrizes, estão sujeitos a Imposto de Selo.

Entende que o facto de, na norma de incidência – verba 28.1 da TGIS – se ter positivado o prédio com afetação habitacional em detrimento do prédio habitacional, faz apelo ao coeficiente de afetação, nos termos do artigo 41.º do CIMI, que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos.

Termina, despendendo argumentação no sentido de que a alteração introduzida com o Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, que passou a ter a seguinte redação: «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 — 1 %*» é uma mera interpretação ou definição do elemento lógico subjacente à exposição de motivos que serviu de base à Proposta de Lei n.º 96/XII e que tem sido de difícil apreensão, como parece acontecer no caso concreto.

Peticionando a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como da procuração de alegações, considerando que está em causa apenas a interpretação da verba 28 da TGIS, conclui pugnando pela improcedência do pedido.

1.6 O Tribunal proferiu, a 07.11.2016, despacho no sentido de se lhe afigurar ser dispensável a reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações.

Notificadas, as partes não se opuseram.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade:*

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito em..., ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de..., ... e ..., concelho do Barreiro sob o número..., que veio do artigo ...º da extinta freguesia de...;
2. O prédio vem descrito na matriz como “parcela de terreno para construção urbana”;
3. Na avaliação do prédio foi aplicado “o tipo de coeficiente de localização: habitação”;
4. O prédio tinha, em 2013, o valor patrimonial tributário, determinado no ano 2011, de 1.404.152,50€;
5. A 18.03.2014, a Autoridade Tributária procedeu à liquidação do Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS aditada pela Lei n.º 55-A/2012, com referência ao prédio descrito em 1., que recebeu o número 2013..., no valor total de 14.041,53€;
6. A Requerente pagou as três prestações de imposto resultantes daquele ato de liquidação, no valor de 4.680,51€, cada, respetivamente, a 12.05.2014, 30.07.2014 e 27.11.2014;
7. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação;
8. Do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, datado de 6 de Outubro de 2014, a Requerente apresentou recurso hierárquico;
9. O recuso hierárquico foi indeferido por despacho de 19.03.2016, do qual a Requerente foi notificada por intermédio do ofício ... de 12.04.2016 que lhe foi nessa data remetido por carta registada com aviso de receção, recebida a 13.04.2015.

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre a matéria de facto fundou-se nas alegações do Requerente e da Requerida não contraditadas pela parte contrária, sustentadas no processo administrativo e na prova documental juntos, respetivamente, pela Requerida e pela Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

4. MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

Aos olhos do Tribunal, a questão a decidir é, tão só, esta: **para efeitos da aplicação a verba 28.1 da TGIS, na redação em vigor à data dos factos, o prédio em causa, parcela de terreno para construção, está abrangido pela norma de incidência?**

Cumpra, pois, decidir:

A sujeição a IS dos prédios com afetação habitacional resultou do aditamento da verba n.º 28 à TGIS, efetuado 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%”.

A Lei também aditou ao 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 CIMP”*, 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 CIMP”*.

Como bem refere a Requerida, face à dificuldade de interpretação da norma no que se refere aos prédios, como o dos autos, sem edificações, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro veio alterar a redação da norma, que passou a ser seguinte: *“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”*.

Nos artigos 2.º a 6.º do Código do IMI enumeram-se as espécies de prédios nos seguintes termos:

“Artigo 2.º - Conceito de prédio

1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fração 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 coletiva 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 fração 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 afetos 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 fração 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 afetos 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 diretamente afetos 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, excetuando-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 afetos a espaços, infraestruturas 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 exceção do n.º 3.”

É no presente quadro jurídico que importa apreciar a qualificação jurídica do prédio sobre o qual incidiu o imposto em crise.

Dúvidas não existem de que o prédio é “terreno para construção”. É uma qualificação que não foi colocada em causa por nenhuma das partes e que resulta do teor da respetiva caderneta predial e do confronto dos citados artigos 2.º, 4.º e 6.º do CIMI aplicável por remissão expressa da norma de incidência aplicada.

Essa norma é a verba 28.1 da TGIS que, recordemos, dispunha, antes da alteração introduzida pelo OE para 2014: “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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 - Por prédio com afetação habitacional - 1 %*”. Depois daquela alteração, a verba em crise tem a seguinte redação: *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*”.

Necessário é, pois, para preenchimento da norma de incidência, que o prédio seja urbano e tenha “afetação habitacional”, esclarecendo, hoje em dia, a norma que a têm os prédios urbanos não edificados, terrenos para construção, quando tenha sido autorizada ou esteja prevista construção destinada a habitação.

Sendo que sempre se dirá que, nesse caso, que a redação adotada pelo legislador antes da alteração introduzida pelo OE para 2013 era, no que respeita aos terrenos para construção, de muito difícil compreensão. Mesmo depois desta alteração, que se impunha, a redação da norma é infeliz na medida em que não deixa claro se a construção terá que ser exclusivamente para habitação e, assim não sendo, se pretende que a base do imposto corresponda ao valor tributário do prédio, ou apenas à parte que seja destinada a habitação (sendo que a respetiva determinação não se nos afigura viável).

Não ignora o Tribunal o contexto em que a norma foi produzida, mas nem em contexto de urgência está o legislador dispensado de observar os preceitos Constitucionais, designadamente, o princípio da legalidade no sentido de tipificar com clareza os factos tributários que estão sujeitos a imposto.

O n.º 2 do artigo 5.º do CIMI vem clarificar o que entende por prédios “habitacionais” para efeitos da alínea a) do n.º 1, classificando como tal as construções licenciadas para habitação ou que na falta de licença, tenham esse uso normal. Não está, nesta última parte, a referir-se aos terrenos para construção, mas às edificações já realizadas que serão habitacionais quando seja esse o uso licenciado pela edilidade ou quando, na falta de licença, seja essa a sua utilização normal. O critério da “utilização normal” na falta de licença não se pode extrapolar com o objetivo de adivinhar as edificações que possam vir a ser feitas nos terrenos para construção, espécie de prédio prevista na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo, como parece pretender a Requerida.

Certo que na avaliação do terreno foi utilizado pela AT o coeficiente de localização “do tipo habitação”. Não é esse, porém, o critério adotado pelo legislador nem no CIMI nem no Código do Imposto de Selo. **O legislador não atribuiu à utilização daquele coeficiente qualquer relevo na qualificação do prédio.**

Da verba 28.1 da TGIS, na redação anterior àquela que foi introduzida pelo OE para 2014, e por conjugação com o disposto no CIMI, resulta que estão sujeitos a imposto os prédios com afetação habitacional (os da alínea a) do número 1e do n.º 2 do artigo 5.º do CIMI) e, depois daquela alteração, que os prédios não edificados, os terrenos para construção (i.e., a espécie de prédio previsto na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo do CIMI), podem ter esta “afetação habitacional” **desde que tenha sido autorizada ou esteja prevista construção destinada a habitação.**

Ora, não foi alegado por qualquer das partes - designadamente, não consta da fundamentação do ato de liquidação nem foi em qualquer momento referido pela

Requerida, tão pouco ficou por qualquer outra forma demonstrado - que o terreno para construção em discussão tivesse autorização, projeto ou previsão de edificação prevista para habitação.

A Requerida, aliás, veio juntar o processo administrativo e dele não consta a fundamentação do ato de liquidação, o que pode apontar para que esta não existe. O vício daí decorrente não foi, porém, arguido.

Parece-nos, portanto, evidente que o prédio, terreno para construção sem qualquer edificação, habitacional ou não, não preenche a norma de incidência do imposto que serviu de base à liquidação, da redação em vigor antes da alteração introduzida pelo OE para 2014. E, mesmo à luz daquela alteração, que, parece a Requerente defender tem caráter interpretativo, não tendo nenhuma das partes alegado nem se tendo por qualquer outra forma demonstrado que na parcela de terreno em causa está autorizada ou prevista qualquer edificação habitacional, também não está preenchida a norma de incidência.

Pelo que, sem necessidade de ulteriores considerações e com este fundamento, se considera anulável o ato de liquidação, por ilegal, por não ser aplicável a verba do artigo 28.1 da TGIS ao prédio sobre o qual incidiu.

5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, decide-se:

Julgar totalmente procedente o pedido da Requerente e, em consequência, anular o ato de liquidação em crise, devendo a Requerida, por efeito da anulação, devolver à Requerente as quantias por ela já pagas acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT,

desde a data do pagamento de cada uma das prestações e até efetivo e integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em 14.041,53€ (catorze mil e quarenta e um euros e cinquenta e três cêntimos) de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em 918,00€ (novecentos e dezoito euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, **a cargo da Requerida**, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT e 527.º do CPC.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Novembro de 2016

O Árbitro,

(Eva Dias Costa)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.