

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 418/2016-T

Tema: Imposto do Selo - Verba 28.1 da TGIS – Terreno para construção – Ano de 2015.

Decisão Arbitral

1. Relatório

A..., LDA, NIPC..., com sede no ..., ..., ..., ...-..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do correspondente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, para apreciação da legalidade da liquidação de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS com o n.º 2016..., referente ao ano de 2015, no montante de € 16.511,70 (dezasseis mil, quinhentos e onze euros e setenta cêntimos), relativa a um prédio urbano inscrito na correspondente matriz predial sob o art. n.º U-..., sito no Distrito e Concelho de Coimbra, União das freguesias de ... e ..., com data limite de pagamento da primeira prestação em Abril de 2016.

É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 21 de julho de 2016, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e foi posteriormente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

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 designou o árbitro signatário, que em tempo comunicou a aceitação do encargo.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 18 de outubro de 2016.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta.

Por despacho de 16 de fevereiro de 2017 foi dispensada a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e fixado prazo para alegações das partes, ao que estas procederam, sustentando as suas posições iniciais.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas. (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Objeto do litígio

A questão dos autos corresponde à aplicação da nova tributação em Imposto do Selo (IS) incidente sobre prédios urbanos com afetação habitacional e VPT igual ou superior a um milhão de euros, introduzida em 2012 para reforço das medidas de controlo orçamental pelo lado da receita, num quadro de estado de emergência financeira, com a alteração de 2013, a qual é aplicável aos anos de 2014 e seguintes.

Como é bem sabido, esta tributação tem suscitado fortes dúvidas e elevada contestação. Isto não apenas para casos pontuais da sua aplicação (*e.g.*, propriedade vertical, terrenos para construção, agora de afetação mista, ou a aplicação da verba ao ano de 2012), como também em termos gerais, pela sua eventual inconstitucionalidade (ver

Luís Menezes Leitão, Sobre a Tributação em Imposto de Selo dos Imóveis de Luxo (verba 28.1 TGIS), *in* Arbitragem Tributária nº1, pág.s 44 e ss).

Ora, a Requerente vem, precisamente, contestar a aplicação da tributação decorrente da aplicação a nova verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos correspondentes a terrenos para construção, pedindo a anulação da correspondente liquidação do Imposto do Selo, com fundamento em ilegalidade e, subsidiariamente, em inconstitucionalidade.

Como referido, a liquidação foi efetuada ao abrigo do disposto da verba 28.1 da Tabela anexa ao Código do Imposto do Selo, com a redação introduzida em 2013.

A Autoridade Tributária e Aduaneira contestou reconhecendo a factualidade invocada, mas refutando pontualmente os vícios de violação de lei e de inconstitucionalidade assacados ao ato tributário, concluindo antes que a liquidação em crise consubstancia uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos.

3. Matéria de facto

A liquidação de Imposto do Selo em crise respeita ao ano de 2015, estriba-se na verba 28.1 da TGIS, ascende ao montante total de € 16.511,70 (dezasseis mil, quinhentos e onze euros e setenta cêntimos), tem o nº 2016..., referente ao ano de 2015, no montante de € 16.511,70 (dezasseis mil, quinhentos e onze euros e setenta cêntimos), é relativa a um prédio urbano inscrito na correspondente matriz predial sob o art. n.º U-..., sito no Distrito e Concelho de Coimbra, União das freguesias de ... e ..., tendo como data limite de pagamento (quanto à primeira prestação) abril de 2016.

3.1. Factos provados

1- A Requerente é proprietária do prédio correspondente a um terreno para construção, sito na União das Freguesias de ... e ... (artigo matricial U-...), com valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros.

2- A Requerente foi notificada do ato de liquidação de Imposto do Selo com o nº 2016..., correspondente à liquidação do imposto do selo, com referência ao ano 2015.

3- A data limite para pagamento da primeira prestação era abril de 2016.

4- Em 2015 o referido imóvel estava inscrito na correspondente matriz como "*terreno para construção*", constando ainda como “Tipo de coeficiente de localização” a menção “*Habitação*”.

5 – O terreno em causa poderá ter como destino a construção, de entre outras, para habitação, mas inexistente pedido de viabilidade aprovado, alvará de loteamento ou licença de construção.

3.2. Factos não provados

Com relevo para a apreciação do mérito da causa, inexistem factos não provados.

3.3. Matéria de facto adicional

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

3.4. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados e não provados baseiam-se nas alegações das partes e nos documentos oferecidos, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

4. Matéria de direito

A questão objeto da presente ação é a de saber se a norma de incidência invocada inclui os terrenos para construção em relação aos quais não exista pedido de viabilidade aprovada, não exista alvará de loteamento, nem exista licença de construção e, sendo a resposta afirmativa, se essa norma de incidência é conforme à constituição.

A AT pugna pela incompetência do tribunal e inarbitrabilidade do pedido, sem razão porém, já que o pedido anulação se fundamenta na pretendida verificação dos vícios de violação de lei e de inconstitucionalidade no caso concreto, e não numa alegada fiscalização abstrata da legalidade ou constitucionalidade da norma.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobretudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada - (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa devem ser escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o Processo Administrativo juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

4.1. Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, procedeu a várias alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, 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 %;

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 %.

4.2. Alteração à redação da verba 28.1 da TGIS ocorrida em 2013

Pela alteração constante da Lei orçamental para 2014 (Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro), a verba 28 da TGIS previa, à data dos factos, o seguinte:

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: (Aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro)

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 (Redação da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro) - 1%

4.3. Alcance da verba 28.1 da TGIS

De acordo com a verba 28.1 da TGIS, na sua redação inicial, estavam, pois, sujeitos a imposto a propriedade, o usufruto e o direito de superfície sobre prédios urbanos com afetação habitacional e cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a € 1.000.000.

No âmbito de vigência dessa anterior redação da verba 28.1 da TGIS, concluiu-se em diversos processos de arbitragem tributária que a expressão “afetação habitacional”, constante do texto da norma então em vigor, se referia a uma “utilização” habitacional, ou seja, a prédios urbanos que tivessem uma efetiva utilização para fins habitacionais (cf., nomeadamente, os processos 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T, 53/2013-T, 75/2013-T, 144/2013-T e 158/2013-T).

Com a alteração ocorrida em 2013 e que se repercutiu nos exercícios de 2014 e seguintes – compreendendo portanto o exercício de 2015, ao qual respeita a liquidação impugnada -, os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI, passaram a estar também sujeitos a tributação à taxa de 1% sobre o correspondente valor patrimonial tributário.

A verba 28.1 da TGIS foi assim clarificada, no sentido de incluir, para além dos prédios habitacionais (referidos na alínea a) do número 1e do n.º 2 do artigo 5.º do CIMI), ainda os terrenos para construção (*i.e.*, a espécie de prédio previsto na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo do CIMI), caso tenha sido autorizada ou esteja prevista construção destinada a habitação (permanecendo controverso como se concretiza a autorização ou previsão, se tal construção deverá ser total ou meramente parcialmente e, neste caso, qual deverá ser o valor a considerar para efeitos de sujeição a tributação).

Ora, não pode deixar de considerar-se que essa afetação terá de ser total. É esta a capacidade contributiva que o legislador visa tributar (“as casas de luxo”). Se a utilização, autorizada ou prevista, for mista (comércio, habitação, estacionamento e equipamentos) não se pode considerar verificada a capacidade contributiva que o legislador considerou

relevante (cfr. declarações da transmitente, Camara Municipal de ..., na escritura de transmissão).

4.4. A autorização, projeto ou previsão do fim habitacional

Mais, dos autos decorre não haver ainda autorização, projeto ou previsão de edificação prevista para habitação, por forma a estar sujeito a IS nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS.

A Requerida, alega apenas que sendo o prédio urbano um terreno para construção ao qual foi atribuída afetação habitacional no âmbito da respetiva avaliação e constando tal afetação da respetiva matriz, está sujeito a Imposto do Selo, entendimento e factualidade que também decorre do próprio processo administrativo. Ora assim não é necessariamente. Neste sentido, as seguintes decisões proferidas nos processos que correram termos nos tribunais arbitrais que funcionaram no quadro do CAAD: Processo n.º 447/2016-T com decisão de 30/11/16; Processo n.º 415/2016-T com decisão de 10/1/17, Processo n.º 387/2016-T com decisão de 21/11/16, Processo n.º 294/2016-T com decisão de 6/2/17 (onde se pugna também pela inconstitucionalidade da norma), Processo n.º 290/2016-T com decisão de 26/10/16.

Como se refere na decisão arbitral proferida no processo n.º 467/2015-T, de 4/2/2016 e citada na decisão arbitral proferida no processo 294/2016/T, há incidência se a afetação habitacional decorrer de 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 ou assim tiver sido declarados no título aquisitivo. Não se deve, pois, concluir, de imediato e sem mais, que em 2015 um terreno para construção (ainda que habitacional, nos termos da matriz) possa ser sujeito a Imposto do Selo, nos termos da verba 28.1 da TGIS (na sua redação atual), isto porque: ... “A questão essencial que, [no contexto da nova redação da verba 28.1 da TGIS, dada pelo art. 194.º da Lei n.º 83.º-C/2013, de 31/12,] se coloca, é a saber

se, ... «sem [...] aquela previsão ou expectativa de ‘edificação para habitação’ [...] concretizada», se poderá aceitar a aplicação do Imposto do Selo aqui em análise [...]. Para responder à referida questão, afigura-se como particularmente útil a ponderação do seguinte: «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.» [vd. António Santos Rocha / Eduardo José Martins Brás – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].”

Sucede, como referido, não estar demonstrado que o terreno para construção em causa tivesse tido autorização, projeto ou previsão de edificação para habitação. Mais, a referência que se encontra (escritura de compra e venda) é de utilização mista.

Razão pela qual se deve concluir não estar o mesmo sujeito a Imposto do Selo nos termos da verba n.º 28.1 da TGIS.

Como se referiu já, quer no processo administrativo, quer nos autos, apenas se alega e somente fica demonstrado ser o “Coeficiente de localização: habitação” e a “Afetação: habitação”, o que nos termos acima citados é insuficiente para fundamentar a liquidação pretendida. Isto porquanto a prova daqueles pressupostos legitimadores da tributação competia à Requerida. Sucede que não o demonstra, por não evidenciar a autorização ou a previsão de construção destinada a habitação, não se mostrando assim preenchida a norma de incidência do imposto que serve de fundamento à liquidação. É que

ter sido autorizada, projetada ou prevista uma edificação para habitação, constitui facto cuja prova cabe à Requerida, por constituir um facto essencial à integração da norma, enquanto elemento de incidência real do imposto e ser, portanto, constitutivo do direito a liquidá-lo.

4.5. A afetação total ou parcial

Como se disse, a Requerente veio pedir a nulidade ou anulabilidade da liquidação, invocando vício de violação de lei e só subsidiariamente, vício de inconstitucionalidade.

Como se viu, para além de não haver base para a liquidação, acresce que no caso *sub judice* a AT não tratou de expurgar da base de incidência a afetação não habitacional do prédio em causa, bastando-se com a afetação mencionada da matriz. Daqui decorre que a componente não habitacional que influenciou a avaliação patrimonial do prédio concorre para efeitos da incidência do imposto, tributando-se por essa via uma capacidade contributiva que o legislador não pretendia tributar.

De outro modo, seria por demais evidente a oneração de edifícios mistos com componente habitacional, para o que não se vislumbra qualquer causa justificativa. Assim, tal interpretação não se afigura razoável, sendo antes claramente arbitrária (ver a este propósito a decisão arbitral de 6/2/17, no Processo nº 294/2016-T). Uma tal interpretação violaria, pois, o princípio da igualdade e, nessa medida, seria inconstitucional, como (subsidiariamente) pretende a Requerente. E, caso fosse essa a interpretação a dar à norma, então, padeceria a mesma do subsidiariamente invocado vício de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade (cfr. Decisão Arbitral no processo 454/2016-T).

4.7. Conclusão

Nestes termos, deve considerar-se anulável o ato de liquidação, por vício de violação de lei, dado que a interpretação dada à verba 28.1 da TGIS no concreto ato tributário aqui em causa é ilegal, por incidir sobre terreno para o qual inexistia pedido de viabilidade aprovado, alvará de loteamento ou licença de construção e cuja construção referida no título aquisitivo pressupunha até uma afetação mista.

5. Dispositivo

De harmonia com o exposto, decide-se julgar procedente o pedido de anulação e, em consequência, anular o ato de liquidação acima identificado, com fundamento em vício de violação de lei.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 16.511,70 (dezasseis mil, quinhentos e onze euros e setenta cêntimos).

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil, duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo árbitro signatário.

Lisboa, 17-4-2017

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)