

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 490/2015-T

Tema: IS - Verba 28; Terreno para construção; Regime em vigor a partir de 2014.

Decisão Arbitral

1. Relatório

A..., S.A., com sede no..., ..., ..., ...-... Lisboa, pessoa coletiva n.º..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral nos termos do correspondente Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), para apreciação da legalidade da liquidação de Imposto do Selo n.º 2015..., relativa ao ano de 2014, no valor total de € 16.511,70 (dezasseis mil, quinhentos e onze euros e setenta cêntimos), com vista à declaração da sua ilegalidade.

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 28-07-2015, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, sendo devidamente comunicado e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

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 como árbitro singular, o qual comunicou a aceitação do encargo, o que foi notificado às partes.

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 12-10-2015, o que foi igualmente notificado às partes, tendo sido proferido despacho arbitral nos termos e para os efeitos do art. 17º do RJAT, também devidamente notificado às partes.

A AT apresentou resposta tempestivamente e veio posteriormente requerer a junção aos autos de cópia do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015 de 11 de Novembro de 2015.

Inexistindo exceções e estando a posição das partes plenamente definida nos autos e devidamente suportada pelos meios de prova juntos e tendo por base os princípios da cooperação, da boa-fé processual e da livre condução do processo consignados, respetivamente, na al. f) do art. 16º, e no art. 19º do R.J.A.T., bem como o princípio da limitação de atos inúteis do art. 130º do C.P.C., foi dispensada a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, assim como a produção de alegações, sem oposição das partes.

Fixada a data para a prolação da decisão, por despacho arbitral subsequente foi adiada a data da mesma.

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).

Como referido não foram aduzidas exceções e o presente processo não enferma de quaisquer nulidades.

2. Objeto do litígio

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a anulação de liquidação de Imposto do Selo ao abrigo da Verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), referente ao ano de 2014, por se considerar que a liquidação é ilegal, uma vez que o imóvel em causa consiste num terreno para construção relativamente ao qual não há autorização ou previsão de edificação destinada a habitação,

A Requerente entende ainda que a interpretar-se a nova redação daquela verba como incidindo sobre terrenos para construção como o dos autos, seria a mesma inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva.

Pelo seu lado a Requerida pugna pela estabilidade do ato tributário, por entender que o prédio sobre o qual recai a liquidação em crise tem natureza jurídica de prédio com afetação habitacional. No seu entendimento, o ato de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral consubstancia a correta interpretação da referida verba 28 da Tabela Geral, a qual não merece qualquer censura constitucional.

3. Matéria de facto

3.1. Factos provados

- 1) A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo, referente ao ano de 2014, nos termos da Verba 28.1 da TGIS.
- 2) A liquidação tem o número 2015..., ascendendo ao montante de € 16.511,70.
- 3) A data limite de pagamento da 1ª prestação dessa liquidação de Imposto do Selo era o dia 30 de Abril de 2015.
- 4) Essa primeira prestação ascendia ao montante de € 5.503,90.
- 5) Aquela liquidação diz respeito a um terreno para construção, de que

é proprietária a Requerente.

6) Esse terreno para construção, sito no Concelho de Coimbra, União das Freguesias de ... e ..., Lugar ..., corresponde ao artigo matricial nº... .

7) Da referida matriz não decorre a finalidade da edificação potencial considerada para efeitos de cálculo do Valor Patrimonial Tributário (VPT).

8) O correspondente VPT é superior a €1.000.000,00 (um milhão de euros).

9) A 31.12.14 o seu VPT ascendia, em concreto, a € 1.651.170,00.

10) A Camara Municipal de ... certificou em 15-5-14 inexistir, relativamente a esse terreno, qualquer alvará de loteamento, licença de construção, projeto aprovado ou informação prévia favorável.

3.2. Factos não provados

Não se provou que a construção prevista para o prédio em causa tenha uma qualquer finalidade habitacional.

Inexistem outros factos com relevância para a boa decisão da causa.

3.3. Fundamentação

A matéria dada como provada decorre de documentos juntos aos autos cuja veracidade não foi contestada e das declarações das partes, as quais não são contestadas pela outra parte.

4. Direito

Síntese das questões controvertidas

Em síntese, no caso vertente, são assim duas as questões de direito controvertidas:

- 1) Qual o conceito de terreno para construção relevante para efeitos da verba 28 da TGIS;
- 2) Eventual conformidade da norma, ou da sua interpretação, com os princípios constitucionais.

Mais detalhadamente e como refere a Requerente, as questões de direito objeto do presente pedido são as seguintes:

- a) Um terreno para construção, em relação ao qual não exista pedido de viabilidade aprovada, alvará de loteamento ou licença de construção emitida, está sujeito a Imposto do Selo nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo?
- b) Caso a resposta à primeira questão seja positiva, é inconstitucional a norma de incidência contida na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo?

Terrenos para construção

A questão dos autos corresponde pois à aplicação da verba 28 da TGIS a prédios urbanos e terrenos para construção com afetação habitacional e VPT igual ou superior a um milhão de euros. Esta nova verba foi introduzida em 2012 para reforço das medidas de controlo orçamental pelo lado da receita, num quadro de estado de necessidade financeira (ou económico-financeira, cfr. Sustentabilidade e Solidariedade em Tempos de Crise, Suzana Tavares da Silva, *in* Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise, Coord. José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, pág.s 61 e ss).

Como é bem sabido, aquela nova tributação em IS tem suscitado fortes dúvidas e elevada contestação. Isto não apenas para casos pontuais da sua aplicação (*e.g.*, propriedade vertical, compropriedade, terrenos para construção ou sua aplicação ao ano de 2012), como também em termos gerais, pela sua eventual inconstitucionalidade, seja do seu regime geral, seja do seu regime transitório (ver Luís Menezes Leitão, Sobre a Tributação em Imposto de Selo dos Imóveis de Luxo (verba 28.1 TGIS), *in* Arbitragem Tributária nº1, págs. 44 e ss).

No caso presente e com relevância para a causa, importa notar que a redação inicial daquela verba, decorrente da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, foi alterada pela Lei nº 83-C/2013, de 31/12, precisamente no que respeita aos terrenos para construção. Assim a Lei nº 55-A/2012 aditou um número 28 à Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), passando a tributar 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”. E aditou, também, à TGIS, a verba 28.1, determinando a tributação das situações previstas na verba nº 28, à taxa de 1%, em relação a “prédio com afectação habitacional”. Por sua vez a Lei nº 83-C/2013 veio dar uma nova redação à verba 28.1 da TGIS, passando a tributar-se em tal imposto não só os prédios habitacionais, mas também os terrenos para construção, caso a edificação, autorizada ou prevista, se destine a habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

Ou seja, a Lei nº 83-C/2013, de 31/12 veio assim dar uma nova redação à verba 28.1 da TGIS, passando a tributar-se em IS também os terrenos para construção, desde que a edificação, autorizada ou prevista para os mesmos, se destine a habitação, nos termos do CIMI.

Ora, o n.º 1 do art.º 6.º CIMI inclui no conceito de prédios urbanos os terrenos para construção. E o n.º 3 do mesmo artigo define-os como “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...”.

Por sua vez o art. 45º do CIMI determina a forma de cálculo do VPT dos terrenos para construção, considerando para o efeito, nomeadamente, as áreas de implantação autorizadas ou previstas (nº2) ou uma mera estimativa da área de construção (nº 4), caso o documento comprovativo da viabilidade construtiva apenas faça referência aos índices do PDM. Neste contexto, o art. 37º do CIMI estabelece que, para efeitos da primeira avaliação de terreno para construção (nº 3), deverá ser apresentada cópia do alvará de loteamento, da licença de construção, do projeto aprovado, da comunicação prévia, da informação prévia favorável ou do documento comprovativo da viabilidade construtiva.

É indiscutível que o facto tributário relevante para efeitos da verba 28 corresponde à detenção de imóveis destinados a habitação e com elevado valor, por se entender ser essa detenção demonstrativa de uma capacidade contributiva acrescida (as ditas “casas de luxo”). Foi nesse quadro que se veio a considerar que, nesse conceito, deveriam incluir-se também os terrenos que se destinassem à construção de imóveis com finalidade habitacional. Ora, como os terrenos, só por si, não poderão considerar-se de luxo (poderão, até, destinar-se a habitação social ou a fins não habitacionais), forçoso é concluir que a edificação autorizada ou prevista terá, de alguma forma, de corresponder a tais habitações de luxo

Na verdade, quer na versão inicial da verba 28.1 da TGIS (prédios urbanos com afetação habitacional), quer na versão em vigor a partir de 2014 (prédios habitacionais ou terrenos para construção cuja posterior edificação se destine a habitação), o legislador elege as habitações como elemento caracterizador da capacidade contributiva relevante (porque acrescida). Ficam assim excluídos de tributação, desde logo, os prédios rústicos e os prédios urbanos destinados a indústria, a comércio ou a serviços. É assim claro que os terrenos para construção

em que a futura construção, autorizada ou prevista, não tenha finalidade habitacional são excluídos da norma de incidência.

Mas essa conclusão não permite clarificar totalmente o alcance da incidência da verba 28 da TGIS no que aos terrenos para construção concerne. É ainda fundamental saber se é necessário que a futura construção se destine exclusivamente a habitação ou, mesmo, que venha a ter a característica de habitação de luxo. Ou seja, que não só o terreno, mas também o ou os artigos matriciais após a construção, possam vir a ter um VPT igual ou superior ao valor previsto na verba em causa, Com efeito, o VPT do terreno pode ser particularmente elevado, mas as construções a edificar destinarem-se, total ou parcialmente, a comércio ou serviços (ou mesmo a indústria) ou, destinando-se a habitação, não venham a ter caráter de luxo ou venham a corresponder mesmo a habitação social.

E os elementos interpretativos, literal e teleológicos, são necessariamente coincidentes na exclusão destes casos, não se devendo considerar os mesmos incluídos na norma de incidência. Caso assim fosse limitar-se-ia o desenvolvimento económico (no caso de indústria, comércio ou serviços), ou tributar-se-iam imóveis que não revelam uma acrescida capacidade contributiva (no caso das edificações autorizadas ou previstas não terem a característica de habitação de luxo). Ou seja, a edificação autorizada ou prevista terá, necessariamente, de incluir uma habitação de luxo.

Por outro lado, imporá saber ainda se o imóvel a edificar, sendo destinado a habitação, deverá ter este destino como finalidade exclusiva ou se basta que o mesmo seja uma finalidade meramente parcial. E neste último caso qual a magnitude exigível para essa finalidade parcial, nomeadamente, se esse deverá ser a finalidade principal.

Por estas razões, a referência ao CIMI na verba 28 terá de ter por efeito impor que o terreno em causa tenha já uma concreta afetação habitacional decorrente, precisamente dos factos previstos no art. 6, nº 3 (licença, autorização ou comunicação ou informação

prévia para loteamento ou construção). A demonstração da existência de um destes factos será, pois, determinante para a subsunção do terreno à norma de incidência.

Mais, do ato tributário e dos autos que dele eventualmente decorram, deverá poder concluir-se pela verificação ou não da factualidade referida como essencial para delimitar a incidência do tributo em causa.

O terreno dos autos

Assim, no caso dos autos, a tributação será devida apenas se estiver já autorizada ou prevista para o terreno, em licença, autorização ou comunicação ou informação prévia para loteamento ou construção, pelo menos, uma ou várias edificações, destinadas, no mínimo também, à habitação.

Ora, por referencia ao terreno da Requerente constata-se que;

- Da matriz não resulta qual, ou quais, as finalidades da construção considerada;

-O ato tributário não clarifica essa questão;

-A Requerida também não o veio esclarecer nos autos;

-No decurso do ano de 2014 a Câmara Municipal competente veio declarar inexistir qualquer alvará de loteamento, licença de construção, projeto aprovado ou informação prévia favorável, relativos ao terreno em questão.

Trata-se, portanto, de um terreno para construção, mas relativamente ao qual não se demonstra a previsão de edificação destinada a habitação. Ora, sendo esse um dos requisitos para o preenchimento da norma de incidência, teria a fundamentação do ato tributário que mencionar, com aderência à realidade, ser esse o destino da construção prevista ou autorizada ou, pelo menos, teria a Requerida que demonstrar nos autos a verificação desse requisito. No primeiro caso, teríamos

vício de fundamentação e no segundo não cumprimento do ónus da prova devido (cfr. art. 74º, nº 1 da LGT) e verificação de fundada dúvida sobre a existência do facto tributário (art. 100º do CPPT).

Com efeito, sendo a finalidade prevista ou autorizada elemento essencial do facto tributário, a sua concreta identificação (e demonstração) constitui um ónus que impende sobre a Requerida para a suficiência da fundamentação do ato ou, pelo menos, da prova por si produzida. E tal ónus não se encontra cumprido.

Em consequência deve concluir-se que o prédio não tem edificação autorizada ou prevista destinada a habitação nos termos da TGIS, o que é reforçado pela certidão emitida pela Câmara Municipal, da qual decorre inexistir previsão de construção destinada a habitação, sendo esse um pressuposto da tributação. Ou seja, contrariamente ao que se considerou já essencial, nem o ato tributário em crise, nem os presentes autos, permitem concluir pela verificação da factualidade referida como essencial para delimitar a incidência do tributo em causa.

Assim, inexistente edificação relevante exigível pela norma de incidência ínsita na verba 28 da TGIS, verificando-se, por essa razão, vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Inconstitucionalidade

Fica assim prejudicada a análise da inconstitucionalidade da norma, quer com base no princípio da igualdade, quer ainda com base no princípio da legalidade (fundamentos que conduziram a conclusões opostas), porque a interpretação pugna decorre, precisamente, do texto da lei, e não de uma aplicação divergente do seu comando normativo imediato, por intervenção mediata e subsequente de um qualquer princípio constitucional, ou por intervenção inovadora do intérprete.

Fica assim também prejudicada a análise da eventual violação do princípio da separação de poderes pois, contrariamente ao que parece antecipar a Requerida, a decisão não se baseia no recurso à equidade, proibida pelo artigo 4.º do Código Civil, nem censura o ato praticado tendo em conta outros critérios que não o da legalidade. Inexiste, pois, qualquer violação do princípio constitucional da separação de poderes.

Conclusão

Nestes termos, deve julgar-se o pedido procedente pois o imóvel em causa, não obstante corresponder a um terreno para construção, não possui qualquer autorização ou previsão de edificação destinada a habitação, não possuindo por isso, pelo menos ainda, finalidade habitacional, nos termos exigidos pela verba 28.1 da TGIS,

Por essa razão o ato tributário em causa enferma de errónea fundamentação e de vício violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, o que o torna anulável.

Fica prejudicada, portanto, a análise da constitucionalidade da norma.

5. Dispositivo

De harmonia com o exposto, decide-se julgar totalmente procedente o pedido e, em consequência, anular o ato de liquidação em crise, com fundamento em vício de errónea fundamentação e de violação de lei, decorrente de erro nos pressupostos.

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 Requerida.

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.

Lisboa, 29-02-2016

O Árbitro Singular

(Jaime Carvalho Esteves)