

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 366/2016-T

Tema: IS - Verba 28.1 da Tabela Geral do IS

Decisão Arbitral

O Árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar Tribunal Arbitral Singular, constituído em 21 de Setembro de 2016, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1 A..., Lda., contribuinte fiscal n.º..., doravante denominada “Requerente”, com sede na Rua ..., ..., ..., requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”¹).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto tributário de liquidação de IS, no valor total de €9 876,60, relativo ao ano de 2015, conforme consta da nota de liquidação junta pela Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral, e que aqui se dá por articulada e reproduzida, para todos os efeitos legais, a qual diz respeito a um terreno para construção, do qual a Requerente é proprietária, e inscrito na matriz urbana sob o n.º... e sito na União das Freguesias de ... e ..., liquidação essa efectuada ao abrigo da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, com a redacção introduzida pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente que o terreno para construção de que é proprietária foi objecto de um pedido de informação prévia apresentado junto da Câmara Municipal de ..., relativamente ao uso previsto ou autorizado pelo Plano Director Municipal, tendo-se verificado que não tem uma afectação, autorizada ou prevista, unicamente para habitação, mas também se destina a serviços, comércio e estacionamento coberto.

Entende a Requerente que o legislador omitiu as realidades em que estamos perante operações de loteamento em que são aprovadas edificações com fracções afectas a fins diversos, que não apenas a habitação, tendo pretendido apenas tributar os terrenos exclusivamente destinados à habitação.

Alega ainda a Requerente a violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva e que, no caso em apreço, sendo o imóvel detido por uma sociedade imobiliária não se verifica uma capacidade contributiva excepcional, alegando ainda a existência de erro por falta de fundamentação.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira defende que o pedido de declaração de ilegalidade, e consequente anulação, da liquidação controvertida, deveria ser julgado improcedente.

Desde logo, refere a Requerida que se procedeu à avaliação do imóvel em causa segundo as novas regras do CIMI, tendo sido confirmado tratar-se de um terreno para construção destinado à habitação, não tendo a avaliação sido contestada. Assim, entende não se poder ignorar essa afectação para aplicação da verba 28.1 da TGIS. Acresce que, resulta claro do processo de avaliação do terreno para construção que se atende às características dos prédios urbanos que nele se vão construir, dependendo o valor do terreno para construção também sempre do valor do prédio que se perspectiva vir nele a ser construído.

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Ora, entende a Requerida que a própria prova apresentada pela Requerente confirma a correcta subsunção do facto tributário à norma sub judice.

Relativamente à alegada falta de fundamentação do acto tributário, a AT entende que tratando-se de um “acto de massa” contém todos os elementos essenciais para que o destinatário conheça as razões de facto e de direito que determinam a decisão. E que resulta da petição ter a Requerente entendido perfeitamente o sentido e alcance das liquidações.

Quanto à violação dos princípios da igualdade e da capacidade tributária, entende a AT que o legislador utilizou critérios legítimos no que à Verba 28.1 se refere, pelo que não vislumbra onde sustentar a violação acima referida, considerando a norma constitucional, no sentido aliás de decisões já conhecidas do Tribunal Constitucional.

1.5. Foi ainda acordada pelas partes a dispensa da reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. QUESTÕES A DECIDIR

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se o imóvel que foi objeto da liquidação de imposto de selo acima referida, sendo terreno para construção, se lhe é ou não aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), redacção existente à data a que a liquidação respeita, com as alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

4. FACTOS PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, têm-se por provados os seguintes factos:

4.1 A Requerente é comproprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o nº ... e sito na União das Freguesias de ... e ...;

4.2 O prédio é um terreno para construção e tem um valor patrimonial de € 1.975.320,00, não existindo à data qualquer edificação no terreno;

4.3 De acordo com pedido de informação prévia apresentado junto da Câmara Municipal de ..., relativamente ao uso previsto ou autorizado pelo Plano Director Municipal, concluiu-se que “o terreno em causa...encontra-se...em área predominantemente residencial. Destina-se à localização predominante de actividades residenciais, complementadas com outras actividades, nomeadamente comerciais, de equipamento, de serviços, empresariais e indústrias, desde que não criem condições de incompatibilidade com actividade residencial nos termos da lei”.

4.4 A Requerente foi notificada da referida liquidação de IS, referente ao ano de 2015, e respeitante ao imóvel acima referido;

4.5 Tudo conforme documentos juntos com o pedido arbitral e na resposta apresentada pela Requerida;

4.6 Em 5 de Julho de 2016 a Requerente apresentou pedido de constituição do Tribunal Arbitral – cf. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

5. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado, sendo consensual a conformação da matéria de facto por ambas as partes.

6. DO DIREITO

Norma Aplicável

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28 à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), com a seguinte redacção:

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 afetação habitacional – 1 % (...);

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011; (...)

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

Com a Lei de Orçamento de Estado para 2014, foi a verba 28.1 da TGIS expressamente alterada, de forma a incluir, a partir de 01.01.2014, os terrenos para construção, como segue:

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%

Com o Orçamento de Estado para 2017, a Verba 28.1 da TGIS foi revogada, tendo sido criado o AIMI (Adicional ao Imposto Municipal sobre os Imóveis), de acordo com o qual:

“São sujeitos passivos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis as peessoas singulares ou coletivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.

O adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

São excluídos do adicional ao imposto municipal sobre imóveis os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros» nos termos das alíneas b) e d) do n.º 1 do artigo 6.º deste Código.”

Ora, no caso em apreço, é aplicável a redacção introduzida pelo Orçamento de Estado para 2014 na Verba 28.1 da TGIS:

“...por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%”

Sobre a fundamentação legal da liquidação

Considera a Requerente que a liquidação adicional sub judice padece de falta de fundamentação legal, o que a tornaria anulável nos termos da lei.

Ora, não podemos concordar com a posição da Requerente já que do acto de liquidação em questão constam todos os elementos necessários à sua compreensão. Não vemos que fossem necessários mais detalhes sobre a razão subjacente à aplicação da norma para que a Requerente pudesse entender o acto de liquidação e preparar a sua contestação. E tão assim é que não teve dúvidas a Requerente quanto a enquadramento dado pela AT à situação em apreço.

Sobre a constitucionalidade da norma

Alega a Requerente que a norma sub judice viola o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, pelo que deveria ser considerada inconstitucional.

Ora, já se pronunciou o Tribunal Constitucional sobre a Verba 28.1 da TGIS, inclusivamente com a redacção que lhe foi dada pela Lei do Orçamento de Estado para 2014, aplicável à situação sub judice. E este tribunal só pode concordar com a decisão do Tribunal Constitucional. Senão vejamos.

O Princípio Constitucional da Igualdade traduz-se no princípio da generalidade e no princípio da capacidade contributiva. Ora, o princípio da igualdade não impede que o legislador escolha e trate livremente as situações que considere como factos tributáveis, desde que, os mesmos sejam reveladores da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Como bem se decidiu no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, de 11 de novembro, a tributação da propriedade de prédios urbanos habitacionais (e de terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação), de VPT igual ou superior a 1 000 000,00, "enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada", revela uma inequívoca capacidade contributiva, por se reportar a prédios de valor bastante superior ao da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, ainda que potencial, "susceptível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas

públicas aos seus titulares, em realização do aludido "princípio da equidade social na austeridade."

“Aquilo a que obriga a Constituição da República é que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”.

Como vem sendo o entendimento uniforme do Tribunal Constitucional, o princípio da igualdade, enquanto limite à discricionariedade do legislador, não proíbe que se façam escolhas, antes proíbe que se promovam distinções desprovidas de justificação objectiva e racional.

“Só podem ser censurados, com fundamento em lesão do princípio da igualdade, as escolhas de regime feitas pelo legislador ordinário naqueles casos em que se prove que dela resultam diferenças de tratamento entre as pessoas que não encontrem justificação em fundamentos razoáveis, o que não se verifica na situação sub judice...”.

Ou seja, do princípio da igualdade tributária não resulta a proibição da liberdade por parte do legislador que pode optar por tributar determinados factos e não outros, mas sim a proibição do arbítrio.

Pelo que, concluímos pela constitucionalidade da norma em questão.

Sobre a aplicação da norma à situação sub judice

Ora, afastada a ilegalidade do acto tributário por falta de fundamentação da liquidação e por se considerar constitucional a norma sub judice, cumpre-nos decidir sobre a aplicabilidade da Verba 28.1 da TGIS ao terreno para construção do qual é comproprietária a Requerente.

Vejamos. A Verba 28.1 da TGIS estabelece a aplicação de uma taxa de 1% a “*terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI*”, com VPT igual ou superior a € 1.000.000.

No caso em apreço dá-se como provado, e assumido pela Requerente na sua petição, tratar-se o imóvel de um terreno para construção, cujo VPT excede € 1.000.000.

Resta-nos assim verificar se é um terreno para construção “*cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI*”.

A Requerente alega, por um lado, que com a norma em apreço pretendeu o legislador tributar “casas” de elevado valor e que, por isso, a norma não se deveria aplicar a um terreno para construção onde não existe qualquer edificação.

Assumimos que o legislador disse aquilo que pretendia dizer. Na redacção dada à Verba 28.1 pelo Orçamento de Estado para 2014, vem distinguir claramente duas realidades: (i) prédio habitacional e (ii) terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação. Ora, quis nesta redacção o legislador tributar duas realidades distintas que não podem ser reduzidas a apenas uma.

Quis tributar os prédios habitacionais e quis tributar os terrenos para construção. Neste último caso, limitando essa tributação àqueles que tivessem prevista ou autorizada edificação para habitação.

Concordamos assim com a jurisprudência que entende que, com a nova redacção da verba 28.1 da TGIS, dada pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31/12 (e aplicável aos presentes autos), foi alargado o âmbito de incidência objectiva da norma, ao incluir-se, de uma forma explícita, os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista edificação para habitação.

Ou seja, entendemos que a pretensão do legislador não é o tributar prédios habitacionais futuros (para o que poderia ser relevante conhecer, nomeadamente, o VPT desses prédios futuros ou vir a verificar-se, efectivamente, a sua construção) mas sim tributar os próprios terrenos para construção, com VPT superior a €1.000.000, cuja edificação prevista ou autorizada seja para habitação.

Acima mencionamos a redacção da norma do AIMI, que se considera vir “substituir” a Verba 28.1 da TGIS, porque precisamente nela o legislador mantém a opção clara pela tributação dos terrenos para construção, enquanto tal, com a edificação habitacional autorizada ou prevista.

Face a isto, resta-nos apurar se o terreno para construção sub judice tem ou não a tal “*edificação, autorizada ou prevista, para habitação*”.

Ora, de acordo com informação prévia da Câmara Municipal de..., junta pela Requerente, conclui-se que “o terreno em causa...encontra-se...em área predominantemente residencial. Destina-se à localização predominante de actividades residenciais, complementadas com outras actividades, nomeadamente comerciais, de equipamento, de serviços, empresariais e industrias, desde que não criem condições de incompatibilidade com actividade residencial nos termos da lei”.

Entende a Requerente que se verifica que não tem uma afectação, autorizada ou prevista, unicamente para habitação mas também se destina a serviços, comércio e estacionamento coberto, tendo o legislador pretendido apenas tributar os terrenos exclusivamente destinados à habitação.

Ora, a norma em apreço não refere a necessidade dos terrenos se destinarem “unicamente” ou “exclusivamente” à habitação. É então necessário ver como aferir que existe uma edificação para fins habitacionais, prevista ou autorizada.

A afectação do prédio constitui um fator de distinção determinante para efeitos de avaliação dos prédios urbanos, conforme estabelece o art.º 41.º do CIMI, influenciando a fórmula de determinação do VPT, definida no art.º 38.º do CIMI e o coeficiente de ajustamento de

áreas previsto no art.º 40.º-A do CIMI, que no seu n.º 5 se refere expressamente aos terrenos para construção.

Estando previsto, no art.º 450.º do CIMI, que na determinação do valor patrimonial dos terrenos para construção se deverá atender ao "valor das construções autorizadas ou previstas". Note-se que utilizando esta norma precisamente a expressão usada na Verba 28.1 da TGIS.

Assim, o modelo de avaliação dos terrenos para construção é igual ao dos edifícios construídos, embora partindo-se do edifício a construir, tomando por base o respetivo projeto. *“O valor do terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. Será essa expectativa de produção de uma riqueza materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza do proprietário do terreno para construção, logo que o imóvel em causa passa a ser considerado como terreno para construção. Por essa razão, quanto maior for o valor do prédio a construir, maior é o valor do terreno para construção que lhe está subjacente (cfr. art.º.6.º, n.º.3, do C.I.M.I.)”*.

Ou seja, no apuramento do VPT do terreno para construção da Requerente foi tida em conta a afectação habitacional, considerando-se nessa avaliação o valor das edificações autorizadas ou previstas no mesmo terreno para construção.

No caso em apreço, a Requerente (i) não contestou a avaliação do imóvel que teve por base a sua afectação habitacional e as edificações para habitação autorizadas ou previstas (ii) não contestou também que exista uma efectiva potencialidade de edificação para habitação tendo apresentado não apenas a informação prévia da Câmara acima referida, mas também tendo assumido que o projecto que tem para o terreno passa precisamente por construção de habitações.

Aqui não se duvida que há um efectivo potencial de construção habitacional. Ora, entendemos que, face ao exposto, o facto de pudermos existir construções complementares

que não especificamente para habitação, como garagens ou espaços comerciais, não obsta a que se considere tratar-se de um terreno para construção com edificações, previstas ou autorizadas para habitação.

7. DECISÃO

Em face do exposto, julga-se improcedente o pedido da Requerente, tudo com as legais consequências.

Fixa-se o valor do processo em €9 876,60 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, n.º 2 do Código de Processo Civil.

O montante das custas é fixado em € 918 a cargo da Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2017

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco. A redacção do presente Acórdão arbitral rege-se pela ortografia antiga.

O Árbitro,

Maria Antónia Torres

* * *