

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 152/2013-T

Tema: IS – Verba 28.1. da TGIS

DECISÃO ARBITRAL

Relatório

1.A, NIPC ..., com sede na ..., abreviadamente **A**, veio apresentar pedido de pronúncia arbitral tendo em vista obter a anulação do ato de liquidação de imposto de selo, no montante de € 21.151,10, incidente sobre o prédio urbano de que é proprietária composto de terreno para construção inscrito sob o artigo ..., da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do

2. Como fundamento do pedido alega a requerente, em síntese, que sendo efetivamente proprietária do referido terreno o destina a futura construção de edifícios a constituir em propriedade horizontal e subsequente venda das frações, não lhe podendo ser aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, invocada como fundamento legal da liquidação.

Segundo a autora esta medida tem em vista reforçar o princípio da equidade fiscal na austeridade, atingindo as manifestações de riqueza traduzidas na titularidade de imóveis afetos a habitação com valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros, sendo que, no seu caso e no seu entender, não está em causa um prédio com afetação habitacional mas antes um mero terreno para construção, podendo nele ser construídas edificações com destino a habitação e também outro tipo de edifícios.

Além disso, a requerente aduz também o argumento de que o dito terreno constitui uma mera matéria-prima do seu processo produtivo e que a norma ao abrigo da qual foi lançada a liquidação impugnada não visa tributar o investimento produtivo.

Tão pouco é defensável, continua a requerente, sustentar a liquidação com a invocação do artigo 41.º do CIMI que ao prever o “tipo de utilização de prédios edificados” se refere apenas a um dos coeficientes a considerar na avaliação dos prédios urbanos e nunca para definir os prédios abrangidos pela nova tributação.

A requerente invoca ainda os preceitos que no CIMI definem e distinguem os prédios urbanos habitacionais e os terrenos para construção concluindo que só os primeiros, imediatamente destinados a habitação, estão abrangidos pela norma de incidência e que só assim serão respeitados os princípios constitucionais da igualdade e da legalidade.

3. Por sua vez, a autoridade requerida pronunciou-se pela improcedência do pedido defendendo a legalidade da liquidação dado que o prédio em causa tem afetação habitacional e deve ser enquadrado na verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12, que veio alargar a incidência do Imposto de Selo, com aplicação subsidiária do Código do IMI, à propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00, incluindo os “prédios com afetação habitacional”.

Segundo a requerida a noção de afetação de um prédio encontra assento na parte do CIMI que rege a avaliação dos imóveis, mormente no seu artigo 41.º, invocando a favor da sua tese o Acórdão n.º 04950/11, de 14/02/2012 e extraindo a conclusão que a verba 28 da TGIS se aplica quer aos prédios edificados quer aos terrenos para construção.

Por outro lado a requerida invoca a legislação urbanística para concluir, em relação aos terrenos para construção, que antes da edificação de qualquer prédio já é possível apurar e determinar a afetação desses terrenos.

A autoridade requerida contesta também que a liquidação impugnada viole qualquer princípio ou norma constitucional.

4. O tribunal arbitral foi regularmente constituído em 02-09-2013 e é materialmente competente, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade.

A primeira e única reunião do tribunal teve lugar no dia 07-11-2013, na qual o representante da requerente declarou prescindir da inquirição de testemunhas que arrolou tendo o mesmo e a representante da requerida declarado que prescindiam das alegações.

Uma vez que o processo não enferma de nulidades e não foram levantadas quaisquer questões que obstem à apreciação do mérito da causa, estão reunidas as condições para ser proferida a decisão arbitral.

5. Matéria de facto

Em termos de matéria de facto carregada para o processo pelas partes evidencia-se o seguinte:

5.1. Em face da “Demonstração da liquidação da verba 28”, junta pela autoridade requerida, constata-se que a liquidação impugnada, no montante de € 21.151,10, é referente ao ano de 2012, tem o número ..., documento n.º 2013 ... e incidiu sobre um prédio urbano inscrito na respetiva matriz sob o artigo ...;

5.2. Não vem informado no processo se o imposto liquidado e ora impugnado se encontra ou não pago na sua totalidade;

5.3. Em face da cópia da caderneta predial, o prédio inscrito sob o artigo matricial ... é composto por um terreno para construção sito na Rua Tenente Valadim, s/n, no lugar e freguesia de ..., concelho do ..., e tinha o valor patrimonial tributário de € 2.115.110,00;

5.4. Não foi junto qualquer alvará de loteamento nem qualquer outro tipo de licença referente ao dito terreno nem foi demonstrado que sobre o mesmo existam quaisquer edifícios ou construções no ano a que o imposto respeita;

5.5. A requerente apresentou cópia da certidão permanente referente aos dados depositados na Conservatória do Registo Comercial do ... onde consta que o seu objeto social é “a promoção e gestão imobiliária e compra para revenda ou arrendamento de bens imóveis”.

6. Matéria de Direito

A questão a decidir por este tribunal arbitral é uma questão estritamente jurídica, tal como, aliás, é expressamente reconhecido e aceite pela requerente no seu pedido de pronúncia e na resposta da autoridade requerida.

A posição de cada uma das partes encontra-se já sumariada nos números 2 e 3 supra, resumindo-se à questão de saber se os terrenos para construção podem ou não considerar-se “prédios urbanos com afetação habitacional” e se desse modo podem ou não enquadrar-se no âmbito da incidência do imposto de selo a que se refere a verba 28 da Tabela Geral.

Questão do enquadramento dos terrenos para construção no âmbito de incidência da verba n.º 28 da TGIS

6.1. A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, 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 afetação habitacional – 1 %;

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 estabeleceu-se que em 2013 a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

Uma vez que a matéria dos pressupostos da incidência desta verba e particularmente o significado da expressão “prédio com afetação habitacional” não são expressamente fornecidos no Código do Imposto do Selo que, por sua vez, remete para o Código do IMI, onde esta figura também não aparece definida, haverá que proceder à interpretação das disposições legais que, neste segundo Código, disciplinam o conceito de prédio e as suas várias afetações tendo em vista concluir se os terrenos para construção podem ou não considerar-se abrangidos pela referida verba.

Vejamos, pois, quais os preceitos do Código do IMI que devem ser invocados e analisados tendo em vista aquela finalidade.

O conceito fiscal de prédio e as várias espécies de prédios encontram-se previstos nos artigos 2.º a 6.º do CIMI, 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;

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, infra-estruturas ou equipamentos públicos (Redação da Lei n.º 64-A/08, de 31- 12).

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.

Em matéria de interpretação das leis fiscais é pacífico que estas se interpretam como quaisquer outras normas.

Ora, convocando desde logo as regras específicas de interpretação das leis fiscais, mormente o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, não parece difícil concluir que mesmo para quem admita dúvidas quanto ao sentido e alcance da verba 28 da TGIS, em termos da sua substância económica nunca os terrenos para construção, enquanto tais, poderão ser considerados como prédios destinados a habitação ou destinados a “afetação habitacional” que é a expressão utilizada na citada norma.

Esta conclusão é ainda reforçada quando se faz apelo ao artigo 9.º do Código Civil segundo o qual a interpretação não deve cingir-se apenas à letra da lei mas “não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

Assim, o que decorre da leitura das normas transcritas do CIMI, mormente do artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, é que o critério decisivo para distinguir as várias espécies de prédios urbanos é desde logo entre os que se apresentam já edificados e por isso suscetíveis de serem utilizados em atividades económicas ou humanas como sejam a indústria, o comércio, os serviços ou a habitação e os que, embora possam vir a comportar edifícios destinados a essas mesmas funções, estão ainda numa fase anterior sendo apenas dotados de uma potencialidade construtiva que poderá ou não concretizar-se.

No caso dos prédios urbanos edificados o critério de distinção é o seu destino ou afetação a uma ou mais das referidas funções, seja esta afetação decorrente do seu licenciamento, seja ela conferida pelas características físicas que os tornam aptos para esse efeito ou já pelo facto de serem objeto de uma utilização efetiva numa das referidas funções.

A lei fiscal não define o que deve entender-se por afetação habitacional. Assim, face ao já referido artigo 11.º, n.º 2, da LGT, deve ter-se em conta que sempre que nas normas fiscais se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, terão os mesmos que ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

Ora, quer se trate de prédios licenciados para serem utilizados/afetados a habitação, cujos requisitos e procedimento estão previstos em legislação urbanística própria (vd. nomeadamente os artigos 62.º e seguintes do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação aprovado pelo DL 555/99, de 16 de Dezembro), quer estejam apenas em causa edifícios aptos para essa função ou outros já efetivamente utilizados na mesma, sempre se deve

considerar que só é habitacional a edificação que preencha os requisitos legais para como tal ser licenciada ou, quando assim não aconteça, que reúna as condições físicas mínimas que a tornem apta para essa função em ordem a permitir a privacidade e a intimidade das pessoas que a usem para tal fim.

No caso específico dos terrenos para construção para cuja qualificação, face ao disposto no artigo 3.º, n.º 1 e ao artigo 6.º, n.º 3, a componente formal conexas com o reconhecimento da sua aptidão desempenha um papel decisivo, constata-se que nunca se prevê e, admitamo-lo, pela natureza das coisas nunca se poderia conceber que fosse concedida licença a um terreno desse tipo permitindo ao proprietário ou a um terceiro que, sem mais, o afetassem a uma ocupação habitacional.

E o mesmo se diga para os casos em que a classificação de um terreno para construção depende apenas, desde que respeitados os limites legais da edificabilidade, da condição de alguém o fazer constar como tal no título aquisitivo.

Em qualquer dos casos o terreno para construção é um prédio com uma função muito própria, delimitada e condicionada por disposições legais fora do sistema fiscal mas que este deve acolher.

Em termos tributários, um terreno para construção é uma realidade fiscal autónoma, como tal avaliado e inscrito na matriz predial, só deixando de ter essa qualificação quando desempenhar a sua função ou seja, quando sobre ele, fazendo-o desaparecer, for erigida uma qualquer construção esta sim apta para outra função, seja ela habitacional, comercial, industrial ou de qualquer outra natureza.

É certo que na economia do CIMI a expressão “afetação” não significa necessariamente ocupação efetiva sendo usada no sentido mais lato de destino ou aptidão para a sua utilização.

Com efeito, no artigo 10.º do referido Código, onde se fixa o momento em que uma edificação urbana assume a categoria de prédio urbano em sentido fiscal e se inicia a sua tributação, determina-se que os edifícios e construções se consideram concluídos, para além doutras datas agora não relevantes, na data “em que se tornar possível a sua normal utilização para os fins a que se destina”.

Porém, não se queira extrapolar esta regra para considerar que podendo um “terreno para construção” ter como destino possível a construção de edifícios para habitação que, só por isso, lhe pode ser conferida “afetação habitacional”.

É que, no caso dos edifícios e construções de qualquer natureza, é possível fixar o momento a partir do qual estão fisicamente aptos para serem utilizados na função para que foram erigidos.

Ao contrário, no caso dos terrenos para construção e como já se referiu, o único destino ou aptidão possível é a sua utilização como um dos fatores de produção de edifícios ou construções, esgotando-se aí a sua função ou afetação.

Observa-se, finalmente, que não se acompanha o argumento da requerida segundo o qual a verba 28 abrange os terrenos para construção dado que para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção se aplica o coeficiente de afetação referente ao tipo de edifício a construir.

Com efeito, uma coisa são as regras de avaliação dos prédios urbanos em geral e dos terrenos para construção em particular, em que o tipo e as características das edificações a construir relevam para determinar o valor patrimonial tributário, outra bem diferente são as regras de classificação dos prédios a que se refere o artigo 6.º do CIMI.

Aliás, se algum argumento houvesse a retirar da ponderação do tipo e afetação do “edifício a construir” como um dos fatores da fórmula para determinar o valor dos terrenos para construção, seria a confirmação de que, estando em causa a expressão “edifício a construir”, como algo que só se concretizará no futuro, não se poderá considerar preenchido o requisito, este sim como realidade presente, da afetação habitacional exigida na citada verba 28.

Tao pouco se acompanha o apoio que a requerida pretende retirar para a sua tese com a invocação do Acórdão n.º 04950/11 de, 14/02/2012, do TCA Sul.

O que está em causa neste douto Acórdão são as regras de avaliação dos terrenos para construção e o facto das edificações a construir influenciarem o seu valor fiscal, com o que se concorda plenamente, mas que nada tem a ver com a questão controvertida de saber se estes terrenos podem ou não ser abrangidos pela tributação prevista na verba 28 da TGIS.

Decisão

Nestes termos o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral determinando a anulação da liquidação impugnada.

Fixa-se ao processo o valor de € 21.151,10 e, nos termos previstos no artigo 3.º e no artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixam-se as custas em € 1224,00, a cargo da autoridade requerida.

Lisboa, 29 de Novembro de 2013

O Árbitro,

(Joaquim Silvério Dias Mateus)