

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 425/2014-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 425/2014 – T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS

I. RELATÓRIO

“A”, NIF ..., residente na Rua..., ..., ...-..., ..., Vila Nova de Gaia (doravante apenas designado por Requerente), apresentou, em 12-06-2014, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com a alínea a) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada apenas por Requerida).

O Requerente pede que seja anulada a liquidação de Imposto do Selo datada de 17-03-2014, com referência ao ano 2013, relativa ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ..., no concelho do Porto, no montante de € 6.234,80.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 16-06-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

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 como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 31-07-2014 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

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 09-09-2014.

Por despacho de 20-10-2014 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido concedido às partes prazo sucessivo para apresentação de alegações escritas. Devidamente notificadas para o efeito, nenhuma das partes apresentou alegações escritas. No entanto, o Requerente havia junto aos autos os documentos comprovativos do pagamento das segunda e terceira prestações referentes à liquidação de Imposto do Selo contestada. Notificada para se pronunciar sobre a junção destes documentos, a Requerida nada disse.

O Requerente alega, sucintamente, ter havido erro de facto e de direito na liquidação do imposto impugnado porquanto as verbas 28. e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante apenas TGIS) se referem a prédios com afectação habitacional e não a terrenos para construção. Na óptica do Requerente, de acordo com a exposição de motivos apresentada aquando da introdução das normas em causa, o imposto visa tributar manifestações de riqueza e não matéria-prima para um processo produtivo, não podendo haver qualquer dúvida que um terreno para construção é efectivamente um facto de produção. Acresce que o conceito de “prédio com afectação habitacional” pressupõe uma edificação ou construção que reúna as características exigíveis para poder ser classificado como tal, pelo que não poderá integrar a figura dos terrenos para construção mesmo que esse terreno permita a construção de edifícios para habitação. No entender da Requerente, um terreno para construção não satisfaz por si só qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal. Por fim, conclui que a alteração de redacção introduzida pelo art. 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2014, não é aplicável a factos tributários ocorridos em data anterior, sob pena de aplicação retroactiva da lei.

Em resposta, a Requerida sustenta, sucintamente, que os terrenos para construção são qualificados como prédios, nos termos dos arts. 2.º e 6.º do CIMI, sendo possível e

legalmente obrigatório aferir da sua afectação para efeitos de avaliação. O n.º 2 do art. 45.º do CIMI, ao referir-se a “(...) *valor das edificações autorizadas (...)*”, remete para as regras de avaliação de edificações, previstas nos arts. 38.º e seguintes do CIMI, incluindo, assim, a ponderação dos coeficientes de afectação e qualidade e conforto (invoca aqui o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14/02/2012, proferido no proc. 04950/11). Nessa medida, o conceito de “prédio com afectação habitacional” da verba 28.1 da TGIS deverá ser interpretado de forma mais ampla e abrangente do que defende o Requerente, não devendo ser restringido à figura de prédios destinados a habitação a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art. 6.º do CIMI; tal conceito abrangerá, assim, os terrenos para construção desde que a respectiva afectação, determinada para efeitos de avaliação, seja a habitação. Nessa medida, a liquidação de imposto é válida pelo que deverá improceder o pedido do Requerente. Quanto ao objecto do pedido de pronúncia arbitral, entende a Requerida que este tribunal poderá apenas pronunciar-se sobre a liquidação de Imposto do Selo n.º 2014..., no montante de € 2.078,28, correspondente à primeira prestação, e já não sobre as prestações subsequentes, à semelhança do que fora já decidido no proc. n.º 180/2013-T deste Centro de Arbitragem.

III. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (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 e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

No que se refere ao objecto do presente processo, o Requerente pretende a anulação da liquidação de Imposto do Selo, no montante total de € 6.234,80, que, para efeitos de pagamento, foi repartida em três prestações. Por sua vez, a Requerida entende que este tribunal pode apenas pronunciar-se sobre a primeira das três prestações de pagamento, no valor de € 2.078,28, devendo as subsequentes prestações ser alvo de pedidos autónomos, à luz do já decidido no proc. n.º 180/2013-T.

Não se acolhe, no entanto, a posição da Requerida. Nos termos do n.º 7 do art. 23.º do Código do Imposto do Selo, o imposto da verba 28. da TGIS é liquidado anualmente em relação a cada prédio urbano, aplicando-se com as necessárias adaptações as regras contidas no CIMI.

Ora, de acordo com os n.ºs 1 e 2 do art. 113.º do CIMI, a liquidação do imposto deverá ser efectuada com referência aos elementos constantes da matriz a 31 de Dezembro do ano a que respeita, durante os meses de Fevereiro e Março do ano seguinte. No que se refere à cobrança e pagamento do imposto, a lei prevê – artigos 119.º e 120.º do CIMI – que este será pago em apenas uma prestação (em Abril), em duas prestações (em Abril de Novembro) ou em três prestações (em Abril, Julho e Novembro), consoante o valor anual devido, devendo os serviços remeter ao sujeito passivo o competente documento de cobrança até ao final do mês anterior ao do pagamento.

Daqui resulta que estamos perante apenas um acto tributário de liquidação que é efectuado nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte àquele que o imposto respeita. A lei não prevê, pois, diversos actos sucessivos ou subsequentes de liquidação. O que o CIMI prevê e admite é que o pagamento do imposto possa ser efectuado em prestações; mas esse pagamento parcelar é efectuado com base no valor de colecta fixado na liquidação que tem lugar no mês de Fevereiro ou Março. Convém, por isso, não confundir o acto de liquidação do imposto com as notas de cobrança remetidas ao sujeito passivo para pagamento do imposto calculado pelos serviços competentes.

Se analisarmos todas as notas de cobrança juntas pelo Requerente, constatamos que a data de liquidação mencionada em todas elas é 17-03-2014 e em todas elas consta a colecta de imposto: € 6.234,80, o valor impugnado pelo Requerente. As notificações remetidas ao Requerente correspondem ao documento de cobrança a que se refere o art. 119.º do CIMI, aplicável ao Imposto do Selo da verba 28.1 por remissão expressa do n.º 7 do art. 23.º do Código do Imposto do Selo, incorporando em si os elementos essenciais do acto de liquidação efectuado a 17-03-2014.

Face ao exposto, indefere-se a pretensão da Requerida, fixando este tribunal que o objecto do pedido de pronúncia, nos termos apresentados pelo Requerente, se refere à liquidação de Imposto do Selo do ano de 2013, no valor de € 6.234,80, e não apenas à primeira prestação daquele imposto.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente consta como proprietário de metade do terreno para construção inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Porto, sob o artigo ... (doc. n.º 1);
2. Em Março de 2014, o Requerente foi notificado da liquidação de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, do ano de 2013, referente ao terreno para construção identificado (doc. n.º 2);
3. A colecta fixada ascende a € 6.234,80;
4. O imposto liquidado foi repartido em três prestações, correspondentes aos documentos n.ºs 2014..., 2014... e 2014... (doc. n.º 2 da p.i. e documentos 1 e 3 do requerimento de 28-11-2014);
5. O Requerente procedeu ao pagamento das três prestações, num total de € 6.234,80 (doc. n.º 3 da p.i. e documentos 2 e 4 do requerimento de 28-11-2014).

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Em primeira linha, e porque tal foi suscitado pelo Requerente, cumpre decidir qual a redacção da verba 28.1 da TGIS aplicável ao imposto do ano de 2013: a versão original,

introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ou a redacção resultante da alteração introduzida pelo art. 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

Da aplicação conjunta do n.º 4 do art. 2.º do Código do Imposto do Selo e n.º 1 do art. 8.º do CIMI, concluímos que o facto tributário a que se refere a verba 28.1 da TGIS se verifica a 31 de Dezembro de cada ano. Nessa medida, a relação juridico-tributária será fixada em função da legislação em vigor nessa mesma data, independentemente de alterações posteriores que possam estar em vigor à data da liquidação do imposto (o que seria o presente caso). Esta posição é a única consentânea com o princípio da irretroactividade da lei fiscal previsto no n.º 3 do art. 103.º da Constituição da República Portuguesa.

Assim sendo, o Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS referente ao ano de 2013, a liquidar em 2014, deverá ser calculado e fixado de acordo com a redacção original da norma, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Posto isto, cumpre então decidir sobre a determinação da base de incidência verba 28.1 da TGIS, em especial no que se refere à integração dos terrenos para construção no conceito de “*prédio urbano com afectação habitacional*”.

Ora, sobre esta questão existem já numerosas decisões do Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária, de que são exemplo as decisões de 18/09/2013, proc. n.º 49/2013-T, de 02/10/2013, proc. n.º 53/2013-T, de 09/10/2013, proc. n.º 48/2013-T, de 18/10/2013, proc. n.º 42/2013 e de 01/11/2013, proc. n.º 75/2013-T. São, também, numerosas as decisões do Supremo Tribunal Administrativo sobre esta matéria de que são exemplo os acórdãos proferidos em 24/9/2014, nos procs. n.ºs 01533/13, 0739/14 e 0825/14; em 10/9/2014, nos procs. n.ºs 0503/14, 0707/14 e 0740/14; em 9/7/2014, no proc. n.º 0676/14; em 2/7/2014, no proc. n.º 0467/14; em 28/5/2014, nos procs. n.ºs. 0425/14, 0396/14, 0395/14; em 14/5/2014, nos procs. n.ºs. 055/14, 01871/13 e 0317/14; em 23/4/2014, nos procs. n.ºs. 270/14 e 272/14; e em 9/4/2014, nos procs. n.ºs. 1870/13 e 48/14.

A presente signatária teve já oportunidade de se pronunciar sobre a questão em apreço nos autos (decisão arbitral de 14-12-2014, proferida no processo arbitral n.º 388/2014) pelo que havendo identidade da questão de facto e identidade da matéria de direito, aqui se reproduz o aí decidido, acolhendo-se a jurisprudência supra mencionada e seguindo-se o que se deixou exarado no citado acórdão do Supremo Tribunal

Administrativo de 9/4/2014, proc. n.º 01870/13, cuja fundamentação subscrevemos integralmente na seguinte parte:

“O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação -, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI. Esta alteração - a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, nem nos parece que o tenha -, apenas torna inequívoco para o futuro que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas (liquidações de 2012 e 2013), como a que está em causa nos presentes autos. Ora, quanto a estas, não parece poder perfilhar-se a interpretação da recorrente, porquanto não resulta inequivocamente nem da letra, nem do espírito da lei que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais, como resulta hoje inequivocamente da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária - em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador. E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em

www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido - como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo nº 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD -, aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades. O facto de se poder considerar que na determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos classificados como terrenos para construção se deve levar em conta a afectação que terá a edificação para ele autorizada ou prevista para determinação do respectivo valor da área de implantação (cfr. os n.ºs. 1 e 2 do artigo 45.º do CIMI), não determina que os terrenos para construção possam ser classificados como “prédios com afectação habitacional”, porquanto a afectação habitacional” surge sempre no Código do IMI referida a “edifícios” ou “construções”, existentes, autorizados ou previstos, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção, que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista (mas nesse caso não serão já “terrenos para construção” mas outra espécie de prédios urbanos – “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços” ou

“outros” – artigo 6.º do CIMI). Estranho seria, aliás, que a determinação do âmbito da norma de incidência tributária da verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo se encontrasse, ao fim e ao cabo, nas normas de determinação do valor patrimonial tributário do Código do IMI, e que a imprecisão terminológica do legislador na redacção daquela regra fosse, afinal, elucidada e finalmente esclarecida por via de uma remissão, indirecta e equívoca, para o coeficiente de afectação estabelecido pelo legislador em relação a prédios edificados (artigo 41.º do Código do IMI). Assim, atendendo a que um terreno para construção – qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida – não satisfaz, só por si, qualquer condição para como tal ser licenciado ou para se poder definir como sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “afectação habitacional”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Conclui-se pois, em conformidade com o decidido na sentença sob recurso que, resultando do artigo 6.º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados como “prédios com afectação habitacional” para efeitos do disposto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na sua redacção originária, que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro” (negrito nosso).

Face a tudo o que vem exposto, conclui-se pelo provimento da petição da Requerente pelo que se declara a ilegalidade do acto de liquidação impugnado por violação das verbas 28. e 28.1 da TGIS.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- A) Declarar a ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo objecto destes autos, por carência de base legal e violação das verbas 28. e 28.1 da TGIS, nos termos expostos, e, em consequência, julgando procedente o pedido com esse

fundamento, decide anular o acto de liquidação objecto dos autos cujo pagamento foi parcelado nos documentos de cobrança n.ºs 2014..., 2014 ...e 2014 ...;

B) Condenar a Requerida ao reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 6.234,80.

Valor do processo: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 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 € **6.234,80**.

Custas: Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 12-01-2015

O Árbitro Singular

(Maria Forte Vaz)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.