

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 516/2014-T**

**Tema: IS - Verba 28; Conceito de terreno para construção.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 516/2014 – T

Tema: IS - Verba 28; Conceito de terreno para construção.

### **1. RELATÓRIO**

**1.1.** A, S.A., contribuinte n.º ..., com sede no ..., ..., ..., Lisboa, vem, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

A Requerente pede pronúncia com vista à declaração de ilegalidade, com todas as consequências legais, do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo, emitido pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor de € 21.924,13 (“Acto tributário contestado”, que consta do documento 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral).

A Requerente entende, em suma, que:

a) O Acto tributário contestado é ilegal uma vez que o terreno não tem afectação habitacional;

b) Os terrenos para construção não se confundem com os prédios habitacionais;

c) Ainda que o terreno se destine à construção de prédios afectos à habitação, essa afectação só se verifica com a efectiva construção do prédio, com a consequente

eliminação da inscrição matricial do terreno para construção e a sua substituição por nova inscrição matricial do prédio urbano ou fracção autónoma construídos;

d) Os terrenos para construção não têm uma afectação, seja ela habitacional ou outra, sendo que decorre da lei que essas afectações só têm lugar em relação a edifícios construídos;

e) Acresce que o terreno para construção aqui em causa não tem pedido de viabilidade aprovado, não tem alvará de loteamento, nem licença de construção;

f) O terreno para construção sobre o qual incidiu a liquidação de Imposto do Selo não cabe na previsão da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (“TGIS”);

g) O Acto tributário contestado padece de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito;

h) Subsidiariamente, o Acto tributário contestado é inconstitucional por violação do princípio da tributação da capacidade contributiva e do princípio da igualdade.

**1.2.** A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, não suscitando qualquer questão prévia e defendendo, quanto ao mérito da pretensão da Requerente, que o pedido formulado não deve proceder.

A posição da Autoridade Tributária e Aduaneira estriba-se em defender que o prédio em questão tem a natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que o Acto tributário contestado deve ser mantido por consubstanciar correcta interpretação da verba 28 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

**1.3.** Após serem ouvidas as Partes, foi decidido não se realizar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

**1.4.** As partes optaram por não apresentar alegações escritas.

## **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**

Discute-se nos presentes autos as seguintes questões jurídicas:

- i) um terreno para construção deve ser considerado um “prédio com afectação habitacional” para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS?
  
- ii) se a resposta à questão anterior for negativa: é inconstitucional a norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS?

## **4. FUNDAMENTAÇÃO**

### **4.1. Matéria de facto**

#### **4.1.1. Factos que se consideram provados**

a) A Requerente é proprietária do prédio urbano composto por terreno para construção, inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da União das freguesias de ... e ..., concelho de Coimbra (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

b) O referido prédio urbano tem um Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) superior a € 1.000.000 (documentos n.ºs 1 e 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

c) O prédio urbano não tem alvará de loteamento, alvará de licença de construção, projecto aprovado ou informação prévia favorável válida nos termos e ao abrigo do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

d) Em data não determinada, a Requerente foi notificada do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo relativo ao ano 2013, no valor total de € 21.924,13, emitido em 18 de Março de 2014, efectuado ao abrigo da verba 28.1 da TGIS (*vide* documento n.º 1).

#### 4.1.2. Factos que se consideram não provados

Não há factos relevantes para a decisão que se consideram não provados.

#### 4.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados no ponto 4.1.1. acima, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

## 4.2. Do Direito

4.2.1. No que respeita ao mérito da causa, a questão essencial que é objecto do presente processo é a de saber se há incidência de Imposto do Selo nos termos da verba 28.1 da TGIS, aditado pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de terrenos para construção.

O n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo determina que *“O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”*.

A verba 28.1 da TGIS foi introduzida pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, com a seguinte redacção:

*“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:*

*28.1 Por prédio com afectação habitacional: 1%”<sup>1</sup>*

Resulta das normas acima transcritas que há incidência de Imposto do Selo:

- a) Na propriedade, usufruto ou direito de superfície;
- b) De prédio com afectação habitacional; e
- c) Com VPT constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, igual ou superior a € 1.000.000.

Está em causa saber se o conceito de “prédio com afectação habitacional” compreende terrenos para construção.

O referido conceito não encontra assento na legislação tributária, nomeadamente no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”), que consubstancia a legislação

<sup>1</sup> Redacção à data dos factos. A referida verba foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro, com efeitos a 1 de Janeiro de 2014, tendo, actualmente, a seguinte redacção:

*“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:*

*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%*

*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%”.*

subsidiária para efeitos de liquidação do imposto (cf. artigos 23.º, n.º 7, 46.º e 67.º do Código do Imposto do Selo).

Todavia, aquele compêndio tributário define diversos conceitos de prédios. A este propósito, importa atender aos preceitos legais relevantes nesta matéria, que em seguida se transcrevem:

***“Artigo 2.º***

***Conceito de prédio***

*1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção 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 colectiva 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 fracção 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 afectos 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 fracção 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 afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);

b) Não tendo a afectação 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 afectação.

3 - São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções directamente afectos 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, exceptuando-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 afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.

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 excepção do n.º 3. “

O que os preceitos acima não dizem e que cabe a este Tribunal Arbitral apreciar e decidir é o que se entende por “prédio com afectação habitacional”, conforme previsto na verba 28.1 da TGIS, e respectiva abrangência da realidade de terreno para construção. Ou seja, importa interpretar o referido conceito.



Em matéria de interpretação das leis tributárias, importa atender, desde logo, ao artigo 11.º da Lei Geral Tributária:

***“Artigo 11.º***

***Interpretação***

*1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.*

*2 - Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*

*3 - Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.*

*4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”*

Os princípios gerais da interpretação das leis, mencionado no n.º 1 do artigo 11.º *supra* encontram-se estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, nos seguintes termos:

***“Artigo 9.º***

***Interpretação da lei***

*1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

*2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

*3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*

Conforme já referido, a legislação tributária, nomeadamente, o Código do IMI, não inclui uma definição do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”.

Inexistindo uma correspondência terminológica exacta do conceito de «*prédio com afectação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, importa interpretar a norma, tendo, contudo, presente que o elemento literal não pode ser ignorado, uma vez que, à luz do artigo 11.º da LGT, o intérprete deve observar as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis previstos no artigo 9.º do Código Civil, o qual manda reconstruir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, devendo presumir-se que “*o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*”<sup>2</sup>.

O artigo 6.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 do Código do IMI refere-se a “*prédio urbano habitacional*”, o qual corresponde aos edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal esse fim.

A expressão prevista na referida norma do Código do IMI apresenta alguma semelhança com o conceito constante da verba 28.1 da TGIS, contudo, não é totalmente coincidente. Por outro lado, no pressuposto de que “*o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*”, se o legislador distinguiu e utilizou terminologia diferente é porque o quis fazer.

Portanto, a falta de coincidência exacta entre as duas expressões – *in casu*, a expressão constante da verba 28.1 da TGIS e aquela prevista na alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI – leva-nos a concluir que o legislador não quis utilizar o mesmo conceito.

O conceito previsto na verba 28.1 da TGIS vai mais além, pressupõe uma “*afecção*”, a qual pode ser definida como um “*destino, aplicação a um fim determinado*”<sup>3</sup>.

Por seu turno, o Código do IMI utiliza, em diversos artigos, a expressão “*afecção*” mas sempre com um intuito de a mesma ser efectiva. Veja-se, a título exemplificativo, os artigos 3.º e 27.º deste compêndio tributário.

Ora, a intenção do legislador foi claramente de abarcar na antedita verba 28.1 da TGIS os prédios que já estão aplicados a fins habitacionais.

<sup>2</sup> Cf. artigo 9.º, n.º 3 do Código Civil.

<sup>3</sup> In Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, 2008-2013, disponível em <http://www.priberam.pt/dlpo/afecção>.

No mesmo sentido, a referida verba deve ser interpretada no sentido de que não abrange os prédios que ainda não têm definido qualquer tipo de utilização, uma vez que não se encontram aplicados a fins habitacionais.

Em suma, o legislador pretendeu apenas visar aqueles prédios que já se encontram “afectos” a determinado fim.

Sem prejuízo do exposto, importa ainda aferir se o referido conceito de “*prédio com afectação habitacional*” compreende prédios (v.g., terrenos para construção) que, não estando ainda aplicados a fins habitacionais, já têm um destino pré-determinado (nomeadamente, na licença de loteamento) ou apenas quando a efectiva atribuição desse destino é concretizada (através da edificação ou construção que permita tal uso).

Da análise conjugada da verba 28.1 da TGIS e da alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI conclui-se que a melhor interpretação é a de que “*prédio com afectação habitacional*” pressupõe uma afectação efectiva, não abrangendo os terrenos para construção que, embora não estando ainda aplicados a fins habitacionais, já têm um destino pré-determinado, nomeadamente, na licença de loteamento.

Com efeito, e conforme já mencionado, existe uma clara diferença terminológica entre os conceitos consagrados na verba 28.1 da TGIS e na alínea a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI.

Se o legislador pretendesse que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” compreendesse os prédios licenciados para habitação ou, mesmo sem licença, que tivessem como destino normal a habitação, teria utilizado a terminologia constante do n.º 2 daquele artigo 6.º do Código do IMI, que define estes prédios como “prédios habitacionais”, o que claramente não fez.

Por conseguinte, o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” tem em vista uma realidade distinta, exigindo-se uma efectiva afectação habitacional.

Neste mesmo sentido existe extensa jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”) e, bem assim, jurisprudência arbitral tributária. Referimo-nos, designadamente, sem preocupações de exaustividade, os acórdãos do STA no âmbito dos processos 01870/13, 0272/14 e 055/14, bem como as decisões arbitrais nos processos 42/2013-T, 53/2013-T e 144/2013-T.

Por último, refira-se que o artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, alterou a redacção do n.º 1 da verba 28 da TGIS, passando esta a prever que tributação em causa incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de "(...) terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação (...)".

Trata-se de norma inovadora aplicável a partir da data de entrada em vigor da referida lei (*in casu*, 1 de Janeiro de 2014) não abrangendo a situação que constitui objecto do presente processo, em que está em causa facto tributário ocorrido em momento anterior ao início da sua vigência.

Só assim não seria se aquela alteração tivesse natureza interpretativa, aplicando-se aos factos passados. No entanto, o legislador não atribuiu natureza interpretativa, nem se extrai do texto da norma qualquer referência ao seu carácter interpretativo, pelo que se trata de lei inovadora, aplicável apenas para o futuro.

Ademais, o terreno para construção cuja propriedade incidiu o Acto tributário contestado, não dispõe de autorização para edificação de habitação nem existe qualquer previsão nesse sentido.

À face do exposto, na medida em que o prédio sobre o qual incide o acto tributário contestado não tem uma efectiva afectação habitacional, decide-se pela procedência do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, suscitado pela Requerente, devendo o Acto tributário contestado ser anulado.

4.2.2. Em face da declaração de ilegalidade da liquidação que é objecto do presente processo, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, fica prejudicado o conhecimento do vício inconstitucionalidade invocado, a título subsidiário, pela Requerente.

Com efeito, à luz do artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes.

## 5. DISPOSITIVO

Face ao exposto, conclui-se assistir razão à Requerente, em consequência, decide-se em julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e de anulação do Acto tributário contestado, com todas as consequências legais, nomeadamente que as quantias pagas sejam devolvidas à Requerente nos termos legais.

**Valor do processo:** fixa-se em € 21.924,13 (vinte e um mil, novecentos e vinte e quatro euros e treze cêntimos), de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), no artigo 97.º-A, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no artigo 305.º e seguintes do Código de Processo Civil.

**Custas:** fixa-se em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros) o valor das custas, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida.

\* \* \*

Notifique.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2015.

\* \* \*

A Árbitro,

(Lina Ramalho)

*(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131º, n.º 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, n.º 5), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)*