

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 522/2014-T

Tema: IS – terrenos para construção; verba 28.1 TGIS

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A, LDA., com sede na Rua ... Matosinhos, titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa colectiva ..., doravante simplesmente designada Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a anulação do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo (IS) referente ao ano de 2013, no montante global de € 12.274,45.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) A Requerente foi notificada da nota de liquidação respeitante a Imposto do Selo, referente ao ano de 2013, no valor de € 12.274,45;
- b) A liquidação a que se alude na alínea anterior diz respeito ao prédio urbano sito na Rua ..., União de freguesias de ... e ..., concelho de Matosinhos, inscrito no artigo ... da matriz predial urbana respectiva;
- c) Tal liquidação foi efectuada ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS);
- d) Nos termos do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa e do artigo 12.º da Lei Geral Tributária, o legislador está impedido de criar ou aumentar retroactivamente impostos;

- e) Ocorrendo o facto gerador do Imposto do Selo em data anterior à entrada em vigor da nova redacção dada à verba 28.1 da TGIS pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, deve a liquidação do imposto em apreço ser efectuada ao abrigo do disposto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro;
- f) O prédio objecto da liquidação de imposto do selo em causa é um terreno para construção;
- g) Na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, em vigor em 31.12.2013, a verba 28.1 da (TGIS) apenas previa a tributação de prédios com afectação habitacional, não se prevendo a tributação de terrenos para construção;
- h) Os terrenos para construção consubstanciam uma espécie de prédios completamente distinta dos prédios tipificados como habitacionais;
- i) A qualificação dos terrenos para construção como “prédios com afectação habitacional” para efeitos da sua subsunção a IS, por aplicação da verba 28.1 da TGIS, anexa ao CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, é ilegal;
- j) A liquidação em causa é ilegal, ao abrigo do disposto na alínea a) do artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, por erro quanto aos pressupostos;
- k) Sendo ainda ilegal por vício de falta de fundamentação, em violação do disposto nos artigos 268.º da Constituição da República Portuguesa, 77.º da Lei Geral Tributária e 125.º do Código de Procedimento Administrativo.

A Requerente juntou três (3) documentos, não tendo arrolado nenhuma testemunha.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 26 de Setembro de 2014.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, invocando em síntese serem, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao IS, os terrenos para construção equiparáveis aos prédios com afectação habitacional.

Conclui peticionando a improcedência do pedido e, conseqüentemente, a manutenção do acto de liquidação em crise.

A Requerida não juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado qualquer testemunha.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

II. QUESTÕES A DECIDIR:

Nos presentes autos a questão a decidir consiste apenas em saber se, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, um terreno para construção é considerado como um prédio com afectação habitacional.

III. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados:

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., n.º ..., União das freguesias de ... e ..., no concelho de Matosinhos, descrito na Conservatória do Registo Predial de Matosinhos sob o número... e inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...;

2. O prédio a que se alude em 1 é um terreno para construção, com o valor patrimonial tributário de € 2.454.890,00;
3. Encontra-se inscrita uma autorização de loteamento relativa ao prédio a que se alude em 1, sendo parte dos lotes destinados a habitação, comércio e escritórios;
4. Em 18/03/2014, a AT liquidou, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, imposto de selo sobre o imóvel a que se alude em 1, relativo ao ano de 2013;
5. A Requerente foi notificada da 1ª prestação a pagar, no valor de € 4.091,49, do IS liquidado pela AT.

b. Factos não provados:

Com interesse para os autos, não existe qualquer factualidade não provada.

c. Fundamentação da matéria de facto:

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos, cuja autenticidade e adesão à realidade não foi questionada pela Requerida.

IV. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade, não existindo excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

V. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o Direito aplicável.

Invoca a Requerente que os terrenos para construção não podem considerar-se, para efeitos da sujeição a IS, como prédios com afectação habitacional.

No seu entendimento, a previsão da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS não permite qualquer interpretação extensiva, por forma a que os terrenos para construção se possam equiparar a prédios com afectação habitacional, não lhes sendo, por via disso, aplicável a indicada verba 28.1.

Em sentido contrário, alega a Requerida que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, não padecendo de nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Quanto à incidência objectiva, dispõe o número 1 do artigo 1.º do CIS que o imposto do selo incide sobre todos os actos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral.

O artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro aditou à TGIS, anexa ao CIS, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, 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 afectação habitacional - 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 %.”

Dito isto,

Na verba 28.1 da TGIS aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, utilizou-se um conceito inovador, que não é utilizado por mais nenhuma legislação tributária: o conceito de prédio com afectação habitacional.

Nem no CIMI, indicado pela referida Lei n.º 55-A/2012 como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo introduzido pelo aditamento da verba 28 à TGIS, é utilizado qualquer conceito assim definido.

Com efeito, o CIMI define o conceito de prédio, define os vários tipos de prédios e identifica as espécies dos prédios urbanos.

Assim,

Nos termos do artigo 2.º do CIMI, *“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.”*

Os prédios dividem-se em rústicos (artigo 3.º), urbanos (artigo 4.º) ou mistos (artigo 5.º), subdividindo-se os prédios urbanos em 4 espécies: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção e outros (artigo 6.º).

O número 3 do artigo 6.º do CIMI esclarece que se consideram 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.”*

Conjugados os indicados preceitos, verifica-se não existir, em nenhuma das indicadas normas, qualquer referência a prédio com afectação habitacional.

Pelo que, para se determinar o que seja um prédio com afectação habitacional terá de ser feito um exercício de interpretação, recorrendo às regras gerais de hermenêutica jurídica constantes do artigo 9.º do Código Civil.

Assim, a actividade interpretativa terá de começar pela análise da letra da lei, a qual constitui o limite da interpretação, não podendo considerar-se uma interpretação que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Ora, conforme resulta das disposições legais já citadas, o conceito de prédio com afectação habitacional é absolutamente inovador no CIS, não existindo em qualquer outra lei fiscal.

O conceito mais próximo é o de “prédio habitacional”, definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como sendo o edifício ou construção para tal licenciado ou, na falta de licença, que tenha como destino normal este fim.

A verdade, porém, é que o legislador, na verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS não utilizou a expressão “*prédio habitacional*” mas sim “*prédio com afectação habitacional*”.

Pelo que, partindo do princípio – que se tem como certo – de que o legislador se soube expressar em termos adequados, não poderá defender-se terem estas expressões distintas o mesmo significado. Ao invés, e por via da aplicação dos princípios consagrados nos números 2 e 3 do artigo 9.º do Código Civil, tem necessariamente de se defender que, ao utilizar expressões distintas, o legislador pretendeu abarcar realidades diferentes.

Atentemos, pois, no vocábulo “afectação”, substantivo do verbo “afectar”.

Este conceito já foi exaustivamente analisado por diversa e douta jurisprudência proferida por este centro arbitral¹, pelo que nos dispensaremos de dissecar tal conceito, aceitando e defendendo consistir na acção de destinar alguma coisa a determinado uso.

Assim, prédio com “afectação habitacional” será aquele que se destina a habitação.

Aliás, a tal conclusão se chega igualmente através da reconstituição do pensamento legislativo, tendo 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 tal como imposto pelo indicado artigo 9.º do Código Civil.

¹ Veja-se, entre outras, as decisões proferidas no âmbito dos processos 48/2013-T; 50/2013-T e 132/2013-T, todas disponíveis em www.caad.org.pt.

Antes de mais, importa ter em consideração que a introdução desta verba 28 na TGIS aconteceu numa altura em que, havendo absoluta necessidade de fazer face à crise instalada, se impunha arrecadar o máximo de receita possível, o que se pretendia alcançar, designadamente, através da tributação dos imóveis ditos de “luxo”.

Pretendeu-se, pois, com a introdução da tributação prevista na verba 28 da TGIS, tributar a riqueza, exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos “de luxo”, com afectação habitacional.

Que apenas se incluem nesta nova tributação os prédios com afectação habitacional resulta de forma expressa da Exposição de Motivos da Proposta de Lei nº 96/XII, na qual se refere que, com vista a reforçar o “*princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento*”, o diploma legal a aprovar “*alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa*”.

Assim, pode ler-se ainda na referida Exposição de Motivos que é “*criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros*” (sublinhado nosso).

Já no âmbito da discussão na generalidade da indicada proposta de Lei, pode ler-se:

“Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar 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” (sublinhado nosso).

Dúvidas não restam, pois, que a intenção do legislador foi tributar casas, prédios urbanos habitacionais, propriedades destinadas à habitação, isto é, prédios que já se encontrem efectivamente destinados a fim habitacional.

Assente que está o conceito de “prédio com afectação habitacional” como prédio efectivamente destinado a, afecto a habitação, importa agora analisar o efectivo alcance de tal conceito. Por outras palavras, impõe-se verificar se tal afectação habitacional, para efeito da aplicação do disposto na verba 28.1 da TGIS, tem de ser presente ou poderá ser futura, isto é, se abrangerá apenas os prédios que já se encontrem efectivamente afectos a habitação ou também os prédios que, sendo terreno para construção, não têm ainda qualquer destino definido.

A distinção assume especial acuidade se atentarmos que um terreno para construção pode destinar-se a construir, no futuro, uma ou mais habitações, pelo que, se se incluir no conceito de “afectação habitacional” as futuras afectações que possam vir a ser dadas ao prédio, poderá, neste caso, defender-se a aplicação da verba 28.1 da TGIS aos terrenos para construção.

Este entendimento, no entanto, não tem qualquer aderência, quanto a nós, à letra e ao espírito da lei.

Com efeito, analisado o teor literal da verba 28.1 da TGIS parece manifesto ser de afastar a sua aplicação aos prédios cujo destino é desconhecido, pois que estes, manifestamente e sob qualquer ponto de vista, não se podem considerar destinados a fim habitacional.

É que, não sendo conhecido o destino do prédio em causa, tanto pode este destinar-se a habitação, como a comércio, indústria ou serviços, sendo certo que a verba 28.1 apenas será aplicável a prédios com afectação habitacional e já não a prédios com qualquer outra afectação, designadamente económica.

No caso dos autos, analisados os factos provados, verifica-se que apesar da autorização de loteamento existente, destinando-se parte dos lotes a habitação, comércio e escritórios, nem por isso se encontra abrangido pela aplicação da verba 28.1 da TGIS.

Isto porque, da conjugação das normas ínsitas na verba 28.1 da TGIS e no n.º 3 do artigo 6.º do CIMI, resulta, sem qualquer margem para dúvidas, que a afectação tem de ser efectiva e não apenas futura ou provável.

Em suma, ainda que um terreno para construção possa ter um presumível destino conhecido, em virtude da autorização de loteamento existente, como é o caso do prédio dos

autos, não pode ser considerado como prédio com afectação habitacional para efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS.

Nem se diga, como faz a Requerida, que a identidade jurídica, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, entre terrenos para construção e prédios com afectação habitacional resulta de forma clara do facto de o legislador determinar a aplicação aos terrenos para construção a metodologia de avaliação dos prédios em geral.

É certo que o artigo 45.º do CIMI determina a aplicação aos terrenos para construção dos mesmos métodos de avaliação aplicáveis aos prédios em geral.

No entanto, não pode deixar de se referir que tal identidade se resume à metodologia de avaliação e não à sua classificação.

No que diz respeito à avaliação, não há dúvidas de que o legislador manda aplicar as mesmas regras quer aos terrenos para construção, quer aos prédios habitacionais.

Mas já quanto à classificação do prédio, nada na lei nem no pensamento legislativo em geral nos permite concluir pela existência de tal identidade.

Aliás, conforme, a nosso ver, bem se refere em aresto proferido pelo Supremo Tribunal de Justiça, *“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 edificadas (artigo 41.º do Código do IMI)².*

Por isso, e seguindo de perto jurisprudência já fixada por este centro arbitral³, é de concluir que *“os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba*

² Acórdão de 09/04/2014, processo n.º 1870/13, disponível in www.dgsi.pt.

³ Processo n.º 53/2013-T, disponível in www.caad.org.pt.

28.1 as situações de prédios que ainda não estão afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas”, como é o caso dos autos.

Mas não só a jurisprudência deste centro tribunal arbitral se tem pronunciado neste sentido. Em acórdãos proferidos muito recentemente, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu que “*não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI – subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral – uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional”*⁴.

E que assim é resulta de forma clara do facto de, na última alteração operada à verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, terem sido aqui expressamente incluídos os terrenos para construção. Note-se, porém, que mesmo com esta alteração, nem todos os terrenos para construção ficam sujeitos a tributação por efeito da aplicação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, mas apenas e só os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

Não se tratando da indicada LOE 2014 de qualquer lei interpretativa, parece evidente que, se o legislador sentiu necessidade de incluir nesta verba 28.1 os terrenos para construção, é porque anteriormente tais terrenos não estavam incluídos na mesma.

Qualquer outra interpretação da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, não tem o mínimo acolhimento legal, não podendo ser defendida.

Verifica-se, assim, que a liquidação em causa nos presentes autos é claramente ilegal, por não ter qualquer fundamento ou sustentação legal.

⁴ Acórdãos de 23/04/2014, processo n.º 0272/14, e de 09/04/2014, processos n.ºs 1870/13, já citado, e 48/14, todos in www.dgsi.pt.

Assim, não constando da verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, os terrenos para construção, nem podendo estes classificar-se, para este efeito, como prédios com afectação habitacional, parece evidente não poderem estes ser objecto de tributação ao abrigo desta verba.

Pelo que, não havendo fundamento legal para o acto de liquidação efectuado, impõe-se a sua anulação *tout court*.

VI. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação do Imposto do Selo no valor global de € 12.274,45, com a consequente anulação do mesmo.

Fixa-se o valor do processo em € 12.274,45, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 3 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida por ser a parte vencida.

Registe e notifique.

Lisboa, 23 de Março de 2015.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

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, regendo-se a sua redacção pela ortografia antiga.