

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-11-2018**Processo:** 0829/15.5BELLE 01065/16**Relator:** PEDRO DELGADO*Fonte: www.dgsi.pt***Sumário**

I - A Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) deu nova redacção à verba n.º 28.1 da Tabela Geral tornando inequívoco para o futuro que também 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.

II - O facto constitutivo daquela obrigação tributária consubstancia-se na titularidade de terrenos para construção de edifícios destinados a habitação de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1000.000,00.

III - A norma que constitui o fundamento da liquidação do Imposto de Selo, constante do artº 194º da Lei nº 83-C/2013, 31 Dezembro, não viola o princípio da legalidade em matéria fiscal na vertente da reserva de lei material (artº 103º, nº 2 da CRP).

Texto Integral da Decisão:

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo

1 – A....., SA, com os demais sinais dos autos, vem interpor recurso da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a impugnação judicial, deduzida contra a liquidação de imposto de selo relativa ao ano de 2014, no valor de €19.315,25.

Apresenta as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«A. O Tribunal a quo andou mal ao entender que a norma contida na verba 28.1 da TGIS é clara ao definir o concreto facto sujeito a tributação.

B. De acordo com a norma ínsita na verba 28.1 da TGIS, o imposto não é gerado pela realização ou pela concretização de um facto, mas sim pela existência de uma expectativa de construção de um imóvel destinado a habitação.

C. A verba 28.1 da TGIS não contém a existência de um facto tributário, pois, o imposto é gerado, não pela concretização de um facto, mas por uma expectativa de elaboração de um imóvel cujo destino será, em princípio, para habitação.

D. A verba 28.1 da TGIS viola o disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, pelo que é inconstitucional, visto que a incidência do imposto não pode ser determinada pela existência de uma mera expectativa jurídica.

E. O Tribunal a quo deveria de ter declarado procedente a impugnação da aqui Recorrente, por a verba 28.1 da TGIS violar o disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

F. O significado de “autorização” e “previsão” de edificação para habitação, ínsito na verba 28.1 da TGIS, apenas se consuma quando existe um projecto de construção de um imóvel para habitação.

G. O terreno para construção em causa tem um alvará de loteamento emitido em 1973 (ou seja, com mais de 40 anos), com um aditamento de 2003 (o qual também já tem mais de 10 anos), mas não existe qualquer licença de construção.

H. A existência de um alvará de loteamento não preenche a incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS, na parte em que faz referência à “previsão” de edificação, pois a existência de tal alvará apenas pode ser indicador da divisão futura do terreno em causa em diversos lotes.

I. O terreno para construção em causa não podia ser considerado objecto de tributação ao abrigo do disposto na verba 28.1, da TGIS, sendo a liquidação em causa nula.

J. A ratio legis da verba 28 da TGIS não incluía os terrenos para construção, visto que o Governo pretendia tributar as casas com um valor superior a 1 milhão de euros e assim chamar os proprietários mais abastados a combater a crise económica.

K. Apesar de em 2013, a verba 28.1 da TGIS ter sido alterada, a ratio legis da norma jurídica não mudou.

L. O terreno para construção em causa, após ser urbanizado, dará lugar à constituição de diversos imóveis, cujo valor nunca atingirá, individualmente, o montante de € 1.000.000,00 euros.

M. Mas ainda que atingissem tais valores, não pode a Autoridade Tributária tributar por expectativas, ou potencialidades,

N. Um terreno para construção, que constitui a “matéria-prima” da actividade da indústria de desenvolvimento imobiliário, não pode, sem mais, ser considerado um bem de luxo ou de elevado valor.»

2 – Não foram apresentadas contra alegações.

3 – O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu fundamentado parecer que na parte relevante se transcreve:

(...) 1. Primeira questão decidenda

A norma controvertida não elege como facto tributário uma expectativa de construção de um imóvel destinado a habitação (conclusões B e C); antes uma

realidade jurídico - material explicitamente identificada: terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

Na definição da sua incidência objectiva utiliza o conceito de terreno para construção, por remissão expressa para o conceito homónimo constante do art. 6º nº 3 CIMI, cuja suficiente densificação impede interpretações díspares da administração tributária, susceptíveis de provocar uma indesejável indefinição da situação jurídica dos titulares de terrenos (enquanto fracções de território com viabilidade ou sem viabilidade construtiva) A expectativa de construção de imóveis para habitação no terreno para construção está incorporada na componente da incidência objectiva do imposto, (edificação autorizada ou prevista para habitação), sendo um factor de valorização considerado pelo legislador como índice adequado de capacidade contributiva que justifica a sujeição do prédio a tributação acrescida, em sede de Imposto de Selo.

Neste contexto a norma que constitui o fundamento da liquidação do imposto, constante de Lei da Assembleia da República (Lei nº 83-C/2013, 31 dezembro), não viola o princípio da legalidade em matéria fiscal na vertente da reserva de lei material, por alegada inexistência de facto tributário determinante da inexistência de incidência objectiva.

2. Segunda questão decidenda

A norma controvertida deve ser interpretada com o sentido de que estão sujeitos a tributação os terrenos para construção cujos proprietários sejam titulares de licença de construção para habitação ou de qualquer outro instrumento jurídico que lhes confira a expectativa jurídica fundada de nele construir edificações para habitação.

Esta interpretação está em consonância com o objectivo legal de tributação de manifestações de superior capacidade contributiva, existentes quer o proprietário do terreno disponha ou (ainda) não disponha de licença de construção para habitação.

No caso concreto o sujeito passivo beneficia de uma expectativa jurídica fundada ancorada numa previsão de construção de edificações para habitação, resultante da conjugação das seguintes premissas:

- titularidade de alvará de loteamento destinado à construção de blocos de apartamento para habitação com as tipologias T2 e T3, conforme 2º aditamento ao alvará original, registado em 5.08.2003 (factos provados al. B);
- inscrição matricial do prédio como terreno para construção, resultante de declaração apresentada em 27.06.2006 (factos provados al. C);
- avaliação do terreno para construção, para determinação do respectivo VPT, que considerou o tipo de coeficiente de localização habitação (factos provados al. D)

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada»

4 – Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

5 – A decisão sob recurso considerou como provada a seguinte factualidade:

A) A Impugnante é proprietária do terreno para construção sito no, freguesia de Albufeira e Olhos de Água, concelho de Albufeira, designado atualmente como “Lote Zona centro / C”, inscrito na respetiva matriz predial sob o nº 12.669, anteriormente inscrito sob o n.º 22062, da extinta freguesia de Albufeira, com o valor patrimonial tributário de € 5.794.574,00 determinado no ano de 2012— cfr. fls. 2 e 3 do processo administrativo apenso.

B) O prédio identificado em A) resultou da união do Lote C com o Lote Zona Centro, conforme 2.º aditamento ao Alvará de Loteamento sem número emitido no dia 15 de maio de 1973, onde se refere que o mesmo tem como destino a construção de um bloco de apartamentos com 25 T2 e 25 T3 — por acordo e cfr. fls. 21/22 do processo de reclamação graciosa apenso.

C) A inscrição matricial identificada em A) resulta da declaração modelo 1 apresentada em 27.06.2006 onde o prédio surge qualificado como “terreno para construção” — cfr. fls. 19 do processo de reclamação graciosa apenso.

D) A avaliação do prédio identificada em A) considerou o coeficiente de localização “habitação” — cfr. fls. 20 do processo de reclamação graciosa apenso.

E) Ato impugnado: Relativamente ao ano de 2014 foi emitida, em 20.03.2015, a nota de cobrança nº 2015 003460254 (1.ª prestação), relativa à liquidação de Imposto de Selo do prédio identificado em A), no valor de € 19.315,25, com data limite de pagamento de 30.04.2015, identificando a verba 28.1 da TGIS no campo relativo ao apuramento do valor da coleta, conforme fls. 25 dos autos que aqui se dá por reproduzida — cfr. fls. 25 dos autos.

F) Em 15.05.2015 a impugnante apresentou reclamação graciosa da liquidação que antecede, tendo a mesma sido objeto de indeferimento por despacho de 04.08.2015, notificado à Impugnante em 07.08.2015, tudo conforme teor de fls. 2 a 15, 30 a 33 e 79/80 do processo de reclamação graciosa apenso, que aqui se dá por reproduzido — cfr. fls. 2 a 15, fls. finais não numeradas do processo de reclamação graciosa apenso e fls. 32 a 38 dos autos.

G) Em 05.11.2015 a Impugnante apresentou a presente impugnação judicial — cfr. fls. 21 dos autos.

6. Do objecto do recurso

As questões a decidir reconduzem-se a saber:

1ª Da alegada inconstitucionalidade material a norma constante da verba 28.1 TGIS (na redacção da Lei nº 83-C/2013, 29 outubro), por violação do princípio da legalidade em matéria fiscal (art.103º nº 2 CRP);

2ª Da interpretação da norma supracitada, no sentido da determinação do sentido adequado do inciso nele constante referente a «edificação autorizada ou prevista (...) para habitação» e do alegado erro de julgamento imputado à sentença na interpretação dessa norma.

6.1 A sentença recorrida concluiu que a norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei do OE de 2014 (Lei nº 83-C/2013) é clara ao definir o concreto factio tributário sujeito a tributação: os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação.

Mais considerou que, tendo a verba 28.1 sido aditada ao Código do Imposto do Selo pela Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, e alterada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31.12), que lhe deu nova redacção, recortando agora o seu âmbito de incidência objetiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI, determinando que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no respectivo âmbito, desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de euros, não lhe pode ser assacada desconformidade com o disposto no artº 103º, nº 2 da CRP.

No prosseguimento de tal discurso argumentativo ponderou ainda a decisão recorrida que, pese embora não resulte dos autos que tenha havido licenciamento para construção, o que afasta a consideração da norma de incidência na parte que se refere a «edificação, autorizada para habitação», resulta no entanto do probatório (ponto B), que o que existe é um alvará de loteamento, datado de 1973, com aditamento de 2003, em o que então promotor previu afectar o prédio, a fraccionar em lotes, a construção para habitação.

E assim considerou que no caso, foi a expectativa jurídica do titular do “terreno para construção” de o destinar a edificação habitacional, em conformidade com os elementos declarados na respetiva inscrição matricial, que revelou que se encontrava prevista a edificação com tal afectação e que determinou a avaliação efectuada em 2012 com a ponderação do coeficiente de localização “habitação”, avaliação que se encontra consolidada na ordem jurídica [cfr. al. D) do probatório].

Em consequência julgou procedente a impugnação por estar demonstrada a previsão de edificação destinada a habitação, em conformidade com elementos declarados pelo titular do bem.

Não conformada com tal entendimento sustenta a recorrente A..... que a verba 28.1 da TGIS viola o disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República

Portuguesa, porquanto «a incidência do imposto não pode ser determinada pela existência de uma mera expectativa jurídica».

Mais alega, no que concerne à interpretação da norma de incidência em causa, que o significado de “autorização” e “previsão” de edificação para habitação, ínsito na verba 28.1 da TGIS, «apenas se consuma quando existe um projecto de construção de um imóvel para habitação».

6.2 Da invocada inconstitucionalidade material a norma constante da verba 28.1 TGIS (na redacção da Lei n.º 83-C/2013, 29 outubro).

Na tese da recorrente a verba 28.1 da TGIS viola o disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa visto que o imposto não é gerado pela realização de um facto, mas sim pela existência de uma expectativa de construção de um imóvel destinado a habitação.

O art.º 103.º, n.º 2 da CRP consagra o princípio da legalidade tributária, de acordo com o qual devem ser definidos por lei os elementos essenciais dos impostos (incidência, isenções e taxas), ficando os contribuintes obrigados apenas ao cumprimento das obrigações fiscais estatuídas na lei vigente à data do respectivo facto tributário.

Este princípio da legalidade tributária analisa-se, primeiro, na exigência formal de reserva de lei parlamentar em matéria fiscal e, segundo, na exigência material de tipicidade ou determinabilidade das leis de imposto (Neste sentido vide Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, 2ª edição, Almedina, pag. 326.).

Ora é nesta dimensão - tipicidade ou determinabilidade - que a recorrente suscita a alegada inconstitucionalidade.

Mas a sua argumentação não é de acolher.

Com efeito o imposto previsto na Verba 28.1 da TGIS delimita o seu âmbito de incidência por referência exclusiva à titularidade de determinados valores patrimoniais, nomeadamente terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI.

Sendo que, como acentuou o Tribunal Constitucional no Acórdão 378/18 (Neste Acórdão do Plenário o Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, a norma constante Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aprovada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, na parte em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00 e revogou o anterior Acórdão 250/17 da sua 1ª secção.), de 04.07.2018, «a conexão entre as regras de incidência objectiva e subjectiva aplicáveis à situação jurídica prevista na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo e as

regras contidas no Código do IMI tem como consequência que o conceito de prédio relevante para efeitos do Código do Imposto do Selo seja, nos termos do respectivo artigo 1.º, n.º 6, o conceito homónimo definido no CIMI», conceito este cuja densificação se considera bastante para garantir a segurança dos contribuintes e limitar a discricionariedade da administração na concretização dos elementos essenciais do imposto.

Por outro lado a norma é clara a definir o facto constitutivo da obrigação tributária em apreço: a previsão da titularidade de terrenos para construção de edifícios destinados a habitação de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1000.000,00 e não uma mera expectativa de construção de um imóvel destinado a habitação.

E, como bem nota o Exmº Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal Administrativo, a expectativa de construção de imóveis para habitação no terreno para construção está incorporada na componente da incidência objectiva do imposto, (edificação autorizada ou prevista para habitação), sendo um factor de valorização considerado pelo legislador como índice adequado de capacidade contributiva que justifica a sujeição do prédio a tributação acrescida, em sede de Imposto de Selo.

Neste contexto haverá de se concluir que a norma que constitui o fundamento da liquidação do imposto, constante da verba 28.1 TGIS, não viola o princípio da legalidade em matéria fiscal na vertente da reserva de lei material, por alegada inexistência de facto tributário determinante da inexistência de incidência objectiva.

6.3 Do alegado erro de julgamento na interpretação da norma constante da verba 28.1 TGIS.

Neste segmento do recurso e no que concerne à interpretação da norma de incidência em causa, a recorrente alega que o significado de “autorização” e “previsão” de edificação para habitação, ínsito na verba 28.1 da TGIS, apenas se consuma quando existe um projecto de construção de um imóvel para habitação.

Argumenta que terreno para construção em causa tem um alvará de loteamento emitido em 1973, com um aditamento de 2003, mas não existe qualquer licença de construção.

E conclui que a existência de um alvará de loteamento não preenche a incidência objectiva da verba 28.1 da TGIS, na parte em que faz referência à “previsão” de edificação, pois a existência de tal alvará apenas pode ser indicador da divisão futura do terreno em causa em diversos lotes.

Para chegar a tal conclusão parte do entendimento de que a ratio legis da verba 28 da TGIS não incluía os terrenos para construção, visto que o Governo pretendia tributar as casas com um valor superior a 1 milhão de euros e assim chamar os proprietários

mais abastados a combater a crise económica e que, apesar de em 2013, a verba 28.1 da TGIS ter sido alterada, a ratio legis da norma jurídica não mudou.

Carece no entanto de razão legal.

Com o aditamento da verba n.º 28.1 à Tabela Geral do Imposto do Selo pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, foi sujeita a este imposto uma situação jurídica, consubstanciada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio urbano com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, seja igual ou superior a €1.000.000,00, fazendo recair sobre tal valor a taxa de 1%.

Decorre da exposição de motivos explicitada na Proposta de Lei n.º 96/XII/2a, que esteve na origem da Lei n.º 55-A/2012, que a opção legislativa de aditar essa verba foi inspirada por razões estritamente economicistas, norteadas pelo objetivo de angariar receitas fiscais, no período de grave crise económica então em curso.

Esta proposta tinha três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre os rendimentos do capital e sobre as mais-valias mobiliárias; e o reforço das regras de combate à fraude e à evasão fiscais.

E ali se expressava a intenção do Governo de criar «uma taxa especial sobre os prédios habitacionais de mais elevado valor».

Posteriormente a Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro) deu nova redacção àquela verba n.º 28.1 da Tabela Geral tornando inequívoco para o futuro que também 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.

Como sublinhou o Tribunal Constitucional no seu já citado Acórdão 378/18, «(...) o proprietário de um terreno para construção de edifício para habitação é já havido, para esses mesmos efeitos, como titular do correspondente valor patrimonial, pela razão evidente de que, apesar da possibilidade futura da divisão económico-jurídica desse edifício, esta ainda se não concretizou. Daí que, tendo o terreno um VPT de €1.000.000,00 ou mais, lhe seja exigido o pagamento do imposto, imposto este que, por compatível com o nível de riqueza demonstrado pelo contribuinte no momento do vencimento da correspondente obrigação tributária, não pode ser considerado infundado ou arbitrário».

Resulta pois inequivocamente da letra e do espírito da lei que a intenção desta foi a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva não só os prédios habitacionais mas também os terrenos para construção para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais.

Sendo que a norma define o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Ora, o CIMI procede não só a uma classificação das diferentes espécies de prédios – rústicos (artigo 3.º), urbanos (artigo 4.º) e mistos (artigo 5.º) -, como a uma classificação das diferentes espécies de prédios urbanos, em função do respectivo destino: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros (artigo 6.º, n.º 1).

Deste modo, as referências quanto à incidência da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo têm de ser lidas em conjugação com os conceitos constantes do Código do IMI, valendo as justificações, nomeadamente económicas e fiscais, para a diferente qualificação de cada espécie de prédio urbano aí prevista igualmente em sede de Imposto do Selo. De resto, este entendimento é reforçado pelo disposto no artigo 67.º, n.º 2, do respectivo Código, aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro: «às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI».

Assim, no que se refere a terrenos para construção, quer estejam, ou não, localizados dentro de um aglomerado urbano, devem, de acordo com o artº 6º, nº 3 do CIMI, ser considerados como tal os terrenos relativamente aos quais tenha sido concedida: - licença para operação de loteamento; - licença de construção; - autorização para operação de loteamento; - autorização de construção; - admitida comunicação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, bem assim como aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo. (Cf., neste sentido, António Santos Rocha / Eduardo José Martins Brás – Tributação do Património. IMI-IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados). Coimbra, Almedina, 2015, p. 44].”)

Ora, no caso em apreço resulta evidente do probatório que a afectação habitacional do terreno para construção em causa não resulta apenas no âmbito da respetiva avaliação e descrição matricial. Ela mostra-se também indiciada pela titularidade de alvará de loteamento destinado à construção de blocos de apartamento para habitação com as tipologias T2 e T3, conforme 2º aditamento ao alvará original, registado em 5.08.2003 (factos provados al. B).

Bem andou pois o Tribunal recorrido ao concluir que ficou demonstrado nos autos que o terreno para construção objecto de liquidação em crise tinha previsão de edificação e afectação habitacional por forma a estar sujeito a Imposto de Selo nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS.

Pelo que fica dito improcedem todos os fundamentos do recurso.

7. Decisão

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 28 de novembro de 2018.

Pedro Delgado (relator)

Ascensão Lopes

Isabel Marques da Silva