

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 606/2015-T**

**Tema: IS - Verba 28 TGIS; Prédio Urbano em Propriedade Total**

## **Decisão Arbitral**

### **1. Relatório**

A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede no ... .., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) de 2014 (a pagar em 3 prestações), no valor global de € 12.297,71, respeitante ao artigo matricial urbano da freguesia da..., com o n.º ... .

A Requerente fundamenta a ilegalidade do ato tributário, assente nos seguintes vícios:

- a) Errada interpretação da AT da verba 28.1. da Tabela Geral do imposto de Selo (TGIS), na medida em que a sujeição a Imposto de Selo (IS) é determinada pelo Valor patrimonial Tributário (VPT) de cada um dos prédios e não da soma de todas as áreas de utilização independente de um artigo matricial;
- b) Interpretação inconstitucional do disposto da verba 28.1. da TGIS por violação do artigo 13.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa.

Peticionando, a final, pelo reembolso do Imposto pago referente às liquidações/notas de cobrança objeto dos presentes autos, acrescidas de juros e indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defendeu inexistir qualquer ilegalidade porquanto as áreas de utilização independente referentes a um mesmo artigo não constituem prédio urbano na aceção do n.º 4 do artigo 2º do CIMI, logo não podendo deixar de se somar os VPT's de todas essas áreas ou andares de utilização independente, concluindo pela improcedência do pedido de anulação formulado pela Requerente.

O árbitro único foi designado e nomeado em 13.11.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 01.12.2015.

Este tribunal arbitral, ante o posicionamento da Requerente e da Requerida, prescindiu quer da realização da primeira reunião arbitral e bem assim da formulação de alegações.

## **2. Saneamento**

A cumulação de pedidos efetuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em que estão em causa atos de liquidação de um mesmo imposto (do Selo), assentes na mesma base factual e aplicando as mesmas regras de direito, encontra-se plenamente justificada face ao princípio da economia processual consagrado no artigo 3º do RJAT.

O tribunal arbitral singular é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer exceções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

## **3. Matéria de facto**

### **3. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida e o posicionamento das partes, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana do Serviço de Finanças de Lisboa-... (...), Freguesia de..., sob o artigo... .
2. A Requerente foi notificada das notas de cobrança de Imposto do Selo, Verba 28.1. da TGIS, de 2014, 1ª prestação, com os n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015-..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015 ... e 2015...;
3. As notas de cobrança referidas no número anterior foram pagas pela Requerente, conforme comprovativo junto aos autos:
4. O identificado prédio urbano encontra-se em regime de propriedade total, sendo composto por 11 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente;
5. Dos 11 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, 10 têm afetação habitacional e com os seguintes VPT's:

- R/C D - € 107.630,00;
- R/C E - € 107.630,00;
- 1 D - € 114.690,00;
- 1 E - € 114.690,00;
- 2 D - € 115.960,00;
- 2 E - € 115.960,00;
- 3 A - € 171.690,00;
- 3 B - € 91.370,00;
- 3 C - € 91.370,00;
- 3 D - € 171.720,00;

6. Nenhum andar ou divisão suscetível de utilização independente com afetação habitacional do artigo urbano ... tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 de euros;

7. Em 18.12.2015, a ora Requerente apresentou, via plataforma informática, o pedido de constituição de tribunal arbitral;
8. A Requerente procedeu ao pagamento da taxa de justiça subsequente;

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

### **3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:**

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos, bem como no posicionamento das partes quanto à matéria de facto trazida para estes autos.

## **4. Matéria de direito:**

### **4.1. Objeto e âmbito do presente processo**

O pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo de 2014, no valor total de € 12.297,71 (1ª, 2ª e 3ªs prestações), bem como a apreciação da aventada violação do princípio da igualdade constante do artigo 13º e 104º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa

Adicionalmente a Requerente peticiona o reembolso do imposto pago por alegadamente indevido e o pagamento de juros indemnizatórios.

### **4.2. Da alegada ilegalidade das liquidações de Imposto de Selo, verba 28.1. da TGIS**

Em síntese, está em causa perscrutar se a interpretação efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido de utilizar, enquanto critério legal para efeitos de sujeição à Verba 28.1. da TGIS, a soma dos VPT's de todos os andares ou divisões de utilização independente com afetação habitacional relativa a um mesmo artigo matricial é ou não consentâneo com o quadro legal aplicável.

A este respeito importa levar em consideração a sucessão legislativa atinente à Verba 28.1. da TGIS.

A Verba 28.1. da TGIS foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo através da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Posteriormente, o legislador veio a alterar a redação normativa inicial dada pela lei supra, por via do artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2014) o qual é aqui aplicável aos atos tributários, uma vez que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2014, ano a que respeitam os tributos ora arbitrariamente sindicados.

Vejam assim e antes de mais, o enquadramento legal das liquidações de Imposto do Selo em apreço:

Dispõe a Verba 28.1. da TGIS na redação conferida pelo último diploma legislativo vindo de versar, o seguinte:

***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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1 %”***

Por sua vez, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, dispõe que “***às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.***”

O normativo de incidência refere-se a prédios urbanos, cujo conceito-base de prédio radica do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT ao teor do disposto no artigo 38º e seguintes do mesmo código.

Sendo que, nos termos daquele versado preceito legal:

*“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.”* (grifados nossos)

Esclarecendo, por sua vez, o artigo 6º do CIMI, que:

*“1 - Os prédios urbanos dividem-se em:*

*a) Habitacionais;*

*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.*”( grifados nossos )

O conceito do legislador relativamente a prédios e à subsequente divisão em urbanos é, para efeitos fiscais, indubitavelmente um critério assente no valor económico e autonomia funcional em razão da finalidade.

Ou seja, está-se perante um conceito de raiz material ou substantivo e não perante um conceito de recorte jurídico-formalístico, como parece pretender a Requerida AT.

Ora, no caso dos autos a Requerida AT não coloca sequer em crise que os andares ou divisões com utilização independente e com afetação habitacional referente ao artigo matricial não revistam essas mesmas características (autonomia funcional e valor económico) relevadas pelo legislador, nem o poderia fazer porquanto é a própria AT que deu por corretas e fez inscrever essa mesma informação na respetiva caderneta predial do artigo matricial a que os andares ou divisões suscetíveis de utilização independente respeitam.

Acrescendo que, justamente por tais andares ou divisões revestirem tais características de autonomia, quer em termos funcionais, quer em termos de valor económico, se compreende que o legislador tenha previsto a atribuição de valores patrimoniais tributários por cada um desses andares, áreas ou divisões suscetíveis de utilização independente.

O que contraria a tese da AT segundo a qual não constando expressamente do n.º 4 do artigo 2º do CIMI os andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, o legislador havia pretendido afastar tal figura do conceito de prédio.

Destarte, não colocando a Requerida sequer em crise que se esteja perante prédio habitacional e não se questionando igualmente a autonomia funcional e valor económico dessas mesmas áreas ou divisões independentes, de resto fiscalmente traduzido nos respetivos VPT's e cujas características essas se encontram transpostas para as respetivas cadernetas prediais do artigo matricial sob a designação de andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, não podemos deixar de concluir que no plano material e substantivo esses mesmos andares ou divisões se encontram abrangidos pela noção de prédio constante do n.º 1 artigo 2º do CIMI e de prédio urbano constante da a) do n.º 1 e n.º 2 do artigo 6º, ambos do CIMI.

A introdução na ordem jurídica tributária da presente Verba 28.1 da TGIS teve por fator relevante e determinante a incidência sobre prédios urbanos habitacionais, de elevado valor, também usualmente designados por habitações de luxo, mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir Imposto do Selo.

Pretendeu assim o legislador introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície sobre todo e qualquer prédio urbano habitacional, tendo o critério legislativo feito aplicar tal imposto de selo sobre os prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00.

Tal conclusão pode retirar-se da análise da discussão da proposta de lei nº 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

A fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.*”

Desta forma, parece claro que o legislador entendeu que casas revestindo determinadas características aferidas quantitativamente através do VPT devem determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.

Mas não menos evidente, traduz uma linha de opção legislativa que pretendeu onerar concretamente os prédios urbanos habitacionais de segmento elevado, prémio ou também vulgarmente ditos de luxo.

Note-se que, independentemente das conceções mais ou menos subjetivas sobre o conceito de habitações de luxo, de segmento elevado ou expressões de significado equivalente, é certo que o valor patrimonial tributário é, desde a reforma da tributação sobre o património de 2003, mensurada com base em elementos objetivos, como sejam a área, a localização, o nível de conforto, entre outros.

O que significa afirmar que e independentemente das considerações ideológicas que sobre tal opção política se possam efetuar, o legislador teve um objetivo concreto e definido: sujeitar a tributação em Imposto do Selo os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor, o que na prática se traduziu na fixação de um patamar mensurável através do VPT: valor igual ou superior a € 1.000.000,00.

Acrescendo que assegurou o legislador através de vários coeficientes (minorativos e majorativos) a objetividade no apuro desse mesmo VPT.

Ora, nenhum dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente aqui em apreço e sobre o qual recaíram as liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, atingem, individualmente, o valor de € 1.000.000,00, sendo que cada um desses andares ou divisões independentes representa no ordenamento fiscal um prédio urbano de *per se*, razão pela qual incorreu a AT em erro sobre os pressupostos ao fazer sujeitar à

verba 28.1. da TGIS ao desconsiderar que cada uma dessas mesmas áreas ou divisões representa nos termos do Código do IMI e conseqüentemente em sede de Imposto do Selo, um prédio urbano.

Razão pela qual não poderiam essas áreas ou divisões relativa a um mesmo artigo matricial ser objeto de soma para cálculo do VPT desse artigo matricial.

O que o mesmo significa afirmar que tendo em consideração a *ratio legis* vinda de enunciar, os andares ou divisões suscetíveis de utilização independente não cumprem o pressuposto atinente à tributação no domínio da norma de incidência prevista na verba 28.1. da TGIS, razão pela qual, também em face do vindo de expor, não pode deixar de se concluir pela desconformidade legal da interpretação da AT em sujeitar à Verba 28.1. da TGIS os andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, porquanto os mesmos não atingem individualmente o critério quantitativo mínimo para tal sujeição.

#### **4.3. Questões prejudicadas: inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade – artigos 13º e 104º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa**

Como o tribunal arbitral singular acolheu o entendimento da inaplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, fica prejudicada por processualmente inútil a apreciação dos restantes vícios aduzidos e de que possam enfermar as contestadas liquidações.

Fica assim prejudicado o conhecimento da questão da inconstitucionalidade da norma introduzida no TGIS (verba 28/28.1) pela Lei nº 55-A/2012, de 28 de Outubro, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição.

#### **4.4. Do reembolso à Requerente do Imposto de Selo pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios:**

Em face de tudo o quanto supra se expendeu e concluiu no ponto 4.2. juízo de ilegalidade que recaiu sobre os atos tributários de liquidação objeto da presente pronúncia arbitral – liquidações do Imposto do Selo de 2014 - importa atentar no pedido também formulado pela Requerente no sentido de lhe serem pagos juros indemnizatórios.

Nos termos do n.º 1 do art.º 43º da LGT, “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

Dispõe ainda o n.º 2 daquele artigo da LGT que “*Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.*”

Ora, no caso concreto, fica inequivocamente patenteada a legitimidade do aludido pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, já que as liquidações *subjudice* se mostram enfermas de ilegalidade, sendo, por isso, devidos juros desde o dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito, em conformidade com o estatuído no art.º 43º da LGT e art.º 61º do CPPT.

É, por isso, a Requerente credora da AT do montante correspondente aos montantes de Imposto do Selo de 2014, Verna 28.1. da TGIS relativos ao prédio em apreço, indevidamente pagos, a que acrescem os respetivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular desde a data do pagamento até à emissão da respetiva nota de crédito.

## **5. DECISÃO:**

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta decide este tribunal arbitral:

- 1. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto do Selo relativos a 2014 e referente ao artigo matricial urbano ... da freguesia de..., por vício de violação de lei quanto à norma constante na verba 28.1. da TGIS, por erro sobre os pressupostos de direito, anulando-se os atos tributários em apreço.**

2. **Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios pela Requerida à Requerente desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da nota de crédito, em conformidade com o estatuído no artigo 43º da LGT e no artigo 61º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, bem como assim condenar a Requerida a restituir à Requerente os montantes pagos a título de Imposto do Selo de 2014, Verba 28.1. da TGIS;**

**Valor da causa: € 12.297,71** – arts. 97º-A, do CPPT, 12º, do RJAT (DL 10/2011), 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

**Custas** nos termos da Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do sobredito valor do pedido, a cargo da Requerida - arts. 4º-1, do RCPTA e 6º-2/a) e 22º-4, do RJAT.

**Notifique-se esta decisão arbitral às partes e, oportunamente, archive-se o processo.**

Lisboa, 21 de Abril de 2016.

**O árbitro singular**

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)