

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 151/2015-T**

**Tema: IS - Verba 28.1. da TGIS; Propriedade vertical**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 151/2015-T

Tema: Imposto de Selo, verba 28.1. da TGIS

Requerente: A..., S.A., (doravante “Requerente”)

Requerido: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT” e “Requerida”)

### 1. Relatório

A..., S.A., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Rua ..., n.º ..., ..., ... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do acto tributário de liquidação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) do ano de 2012, no valor total de € 17.991,80, a qual se decompõe nas notas de cobrança relativas a 1ª, 2ª e 3ª prestação.

A Requerente fundamenta a ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação tributária, assente nos seguintes vícios:

- a) Preterição de formalidade essencial por omissão de notificação da Requerente para se pronunciar antes da notificação da Liquidação;
- b) Erro sobre os pressupostos de direito e de facto pelo que a Administração Tributária e Aduaneira violou, por errada interpretação e aplicação desta norma, os princípios da legalidade, da justiça, da igualdade, da proporcionalidade fiscal e da prevalência da

verdade material sobre a realidade jurídico-formal, sendo ilegais os seis actos tributários de liquidação do IS relativo ao ano de 2012, que têm por objecto 9 dos 12 andares do prédio da propriedade da Requerente ora em causa; estes 6 actos tributários de liquidação de IS (verba 28.1 da TGIS) enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos, pelo que deverão ser anulados nos termos do artigo 135.º, do Código do Procedimento Administrativo;

c) 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;

Peticionando também no sentido do reembolso do Imposto de selo pago referente às liquidações de 2012 ora em causa, bem como assim no pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defendeu Inexistir qualquer ilegalidade, porquanto a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente. Tal prédio não deixa de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal, concluindo pela improcedência do pedido de anulação formulado pela Requerente.

O árbitro único foi designado e nomeado em 23.04.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 11.05.2015.

Quer Requerente, quer Requerida prescindiram da realização da primeira reunião arbitral e bem assim da formulação de alegações.

## 2. Saneamento

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.

A Requerida erigiu exceção de incompetência deste tribunal arbitral para efeito de apreciação da questão relativa à restituição da importância de € 936,17 que a Requerida pagou a título de juros e custas no âmbito do processo de execução fiscal instaurado por falta de pagamento voluntário das liquidações de imposto do selo em causa, de referir que, encontrando-se o processo de execução findo nos termos do art. 176º, nº1, al. a) do CPPT, e não cabendo a sua apreciação no âmbito da jurisdição arbitral por força do preceituado no art. 2º, nº 1, al. a) do RJAT, o que não impede de poder obter o seu pagamento por via da responsabilidade civil extracontratual do Estado, nos termos da Lei 67/2007, de 31 de Dezembro, com as alterações posteriores.

Respondeu a Requerente, pugnando pelo cabimento processual do pedido de restituição por esta formulado ab initio.

Conhecendo da exceção invocada pela Requerida, decorre da concatenação das normas constantes do artigo 100º da Lei Geral Tributária e do artigo 24º do RJAT, não colher razão ao teor da exceção de incompetência deste tribunal para conhecer do pedido relativo à restituição dos juros e custas no âmbito do processo executivo que teve origem no não pagamento voluntário do ato tributário em apreço.

Isto porque, nos termos do artigo 24º do RJAT:

“1 – A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, alternativa ou cumulativamente, consoante o caso:

- a) praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral;
- b) restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito;”

Ora, na hipótese de eventual procedência do pedido principal relativo à anulação do ato tributário objeto destes autos, não poderia deixar de tal pedido encerrar, em ordem à reconstituição da situação, a devolução de todos os valores que o pagamento indevido do ato tributário havia gerado na esfera jurídica do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, como decorre da al. b) do n.º 1 do artigo 24º do RJAT vindo de citar.

O que no caso dos autos, equivaleria a que se procedesse à restituição dos valores pagos pela Requerente, por exemplo, a título de imposto, juros de mora e custas do processo de execução fiscal que teve origem no ato tributário objeto destes autos arbitrais, sendo que tal obrigação de restituição decorre igualmente do disposto no artigo 100º da Lei Geral Tributária.

Sendo que, nada no âmbito da competência do tribunal arbitral, estipulada no artigo 2º do RJAT, impede ou limita o conhecimento sobre tal pedido, uma vez que o legislador justamente pretende é que a decisão possa permitir a reconstituição da situação que existiria se o ato tributário anulado não tivesse tido sequer lugar, razão pela qual, nos termos do conjugadamente preceituado no artigo 24º do RJAT e no artigo 100º da Lei Geral Tributária, não se pode deixar de concluir que tal pedido de restituição encontra acomodação legal no âmbito da competência positivada no já versado artigo 2º do RJAT.

Não merecerá assim provimento a exceção erigida pela Requerida, sendo, pelo exposto, de conhecer do mérito de tal pedido, caso o pedido de anulação do ato tributário venha a obter provimento.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer exceções (não decididas) 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 para efeitos fiscais do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo ..., sito em Rua ..., ... Lisboa, concelho de Lisboa;
2. O identificado prédio urbano encontra-se em regime de propriedade total/vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, conforme caderneta predial junta aos autos;
3. Relativamente ao artigo urbano supra identificado e mais concretamente no tocante a cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, foi a Requerente notificada para proceder ao pagamento das 3 prestações da liquidação de Imposto de Selo de 2012, no valor de € 17.991,80 relativa à verba 28.1. da TGIS,
4. O artigo ... já identificado é composto por 6 andares ou divisões de utilização independente com afectação habitacional, com os seguintes VPT's:
  - 1º - € 215.790,00
  - 2º-3º - € 399.310,00
  - 4º - € 215.790,00
  - 5º - € 215.790,00
  - 6º - € 215.790,00
  - 7º a 9º - € 536.710,00;
5. O valor patrimonial tributário do artigo predial urbano ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa apenas atinge ou supera o montante de € 1.000.000,00, quando somados os VPT's relativos aos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente e com afectação habitacional que compõem este mesmo artigo matricial;
6. Nenhum andar ou divisão susceptível de utilização independente com afectação habitacional do artigo ... tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 de euros;
7. As notas de cobrança indicadas em 3. foram notificadas à Requerente;
8. A Requerente pagou em sede de execução fiscal, a totalidade dos montantes constantes das notas de cobrança referidas em 3;
9. A Requerente apresentou Reclamação Graciosa, a qual após objeto de indeferimento, deu lugar a Recurso Hierárquico, o qual foi igualmente indeferido por ofício de 12.12.2014;

10. Em 03.03.2015 a ora Requerente apresentou, via plataforma informática, o pedido de constituição de tribunal arbitral;

11. A Requerente procedeu em 02.03.2015 à transferência bancária para pagamento da taxa de justiça inicial;

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 na aceitação 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 objecto a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo, ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, referente aos anos de 2012 consubstanciados nas notas de cobrança já supra identificadas, no valor total de € 17.991,80, a apreciação da aventadas violações à Constituição da República Portuguesa, bem como a existência de omissão de notificação para efeitos de audição prévia antes da liquidação.

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 efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira 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 afectação habitacional relativa a um mesmo artigo matricial é consentânea com o quadro legal aplicável.

A este respeito importa levar em consideração que o acto tributário em causa ocorreu na vigência da redacção conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, pelo que a actual redacção que lhe foi dada pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro

(Orçamento do Estado para 2014) não é aqui aplicável, uma vez que só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2014.

E é sem perder de vista o entorno legislativo desta inovação ao nível da tributação em sede de Imposto de Selo que também deverá ser apreciada a questão relativa à valoração da amplitude da norma de incidência constante do artigo 28.1. da TGIS.

Vejamos assim e antes de mais, o enquadramento legal da liquidação de Imposto de Selo em apreço:

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28.1. à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), 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 afetação habitacional – 1 % (...);”

Por sua vez, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, 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)

Sendo que o artigo 6º do CIMI esclarece 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 afectação habitacional referentes aos artigos matriciais 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 correctas e fez inscrever essa mesma informação nas respectivas cadernetas prediais dos artigos matriciais a que os andares ou divisões susceptíveis 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 susceptíveis 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 susceptíveis de utilização independente, o legislador havia pretendido afastar tal figura do conceito de prédio.

Destarte, sendo indiscutível a afectação habitacional e bem assim a autonomia funcional e valor económico, de resto fiscalmente traduzido no VPT dessas mesmas áreas ou divisões independentes, características essas que se encontram transpostas para as respectivas cadernetas prediais do artigo matricial sob a designação de andares ou divisões susceptíveis 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 factor relevante e determinante a incidência sobre prédios urbanos com afectação habitacional, 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 de 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 com afectação habitacional, tendo o critério legislativo feito aplicar tal imposto de selo sobre os prédios urbanos com afectação 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 com afectação habitacional de segmento elevado, prémio ou também vulgarmente ditos de luxo.

Note-se que, independentemente das concepções mais ou menos subjectivas 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 objectivos, 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 efectuar, o legislador teve um objectivo concreto e definido:

sujeitar a tributação em Imposto de Selo os prédios urbanos com afectação habitacional 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 objectividade no apuro desse mesmo VPT.

Ora, nenhum dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente aqui em apreço e sobre o qual recaíram as liquidações objecto 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 de Selo, um prédio urbano, razão pela qual não poderiam essas áreas ou divisões relativa a um mesmo artigo matricial ser objecto 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 susceptíveis 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 de sujeitar à Verba 28.1. da TGIS os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, porquanto os mesmos não atingem individualmente o critério quantitativo mínimo para tal sujeição.

Assim, relativamente às notas de cobrança emitidas e notificadas à Requerente e respectivas liquidações que lhe subjazem, não pode deixar de se fazer recair um juízo de censura e de, conseqüente, se determinar a anulação dos actos tributários objecto dos presentes dos autos.

#### 4.3. Questões prejudicadas:

Como o tribunal arbitral singular acolheu o entendimento da inaplicabilidade, por ilegal, 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 das inconstitucionalidades, bem como da existência de preterição de formalidade essencial por falta de audição prévia.

4.4. Da restituição à Requerente do Imposto de Selo pago, acrescido do pagamento de juros de mora, custas do processo executivo e juros indemnizatórios:

Em face de tudo o quanto supra se expendeu e concluiu no ponto 4.2. juízo de ilegalidade que recaiu sobre os actos tributários objecto da presente pronúncia arbitral, 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 subjude se mostram enfermas de ilegalidade, sendo devidos, por isso, além do estorno do valor pago a título de Imposto de Selo, juros de mora e custas pagas no âmbito do processo executivo fiscal, igualmente devidos à Requerente juros indemnizatórios desde o dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva 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 Requerida AT do montante correspondente ao Imposto de Selo indevidamente pago, no montante de € 17.991,80 e bem assim a restituir à Requerente as demais importâncias pagas (juros de mora e custas) no processo executivo fiscal tendentes a satisfazer o pagamento em sede executiva da dívida originada pela liquidação de Imposto de Selo de 2012 em causa, to do processo executivo fiscal, acrescendo ainda o direito da Requerente aos respectivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular até à emissão da respectiva 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 do acto tributário de liquidação de Imposto de Selo de 2012 a que correspondem as notas de cobrança referentes às três prestações relativas ao prédio identificado pelo artigo matricial urbano constante em 1., por vício de violação de lei quanto à norma constante na verba 28.1. da TGIS, por erro sobre os pressupostos de direito e consequente restituição pela Requerida dos montantes pela Requerente pagos relativamente ao acto tributário que pela presente decisão se anula (imposto, juros de mora e custas);
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;
3. Condenar a Requerida ao pagamento das custas, nos termos da Tabela I do RCPTA, calculadas em função do valor da causa, a cargo da Requerida - arts. 4º-1, do RCPTA e 6º, n.º2, al.a) e 22º, n.º 4, do RJAT;

Valor da causa: € 17.991,80 – arts. 97º-A, do CPPT, 12º, do RJAT (DL 10/2011), 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

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

Lisboa, 10 de Novembro de 2015.

O árbitro singular

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)