

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 300/2015-T

Tema: IS - verba 28.1. da TGIS

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A..., NIF..., com domicílio fiscal em Av..., ...-..., ...-... Lisboa, doravante designado por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do ato 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 € 10.116,24, a qual se decompõe nas notas de cobrança relativas à 3ª prestação (de Novembro) do imposto do versado ano.

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

- a) 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, igualdade da justiça material (artigo 5º, n.º 2 da LGT, bem como o ato tributário viola a capacidade contributiva (artigo 4º, n.º 1 da LGT) da proporcionalidade fiscal e da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, sendo ilegal o ato tributário de liquidação do IS relativo ao ano de 2012, na medida em que fez incidir o imposto em referência sobre as áreas/divisões suscetíveis de utilização independente, somando-as para efeito de aferição do VPT de todo o artigo matricial, assim discriminando de forma injustificada o tratamento a conferir a prédios em propriedade vertical e horizontal;
- b) A AT apurou, ao abrigo do artigo 138º do CIMI, um valor patrimonial tributário do artigo em apreço materialmente incorreto, porquanto inexistente qualquer fundamento

para que o mesmo valha € 975.060,00 até Novembro de 2012 e € 1.011.624,76 em Dezembro de 2012, razão pela qual se deve considerar que a liquidação de imposto se encontra ferida de nulidade, por preterição de formalidade essencial;

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 frações autónomas em regime de propriedade horizontal, concluindo pela improcedência do pedido de anulação formulado pela Requerente.

Mais propugnou no sentido da legalidade da atualização do VPT efetuado ao abrigo do artigo 138º do CIMI, cujo VPT em Dezembro de 2012 se fixou em € 1.011.624,76.

O árbitro único foi designado e nomeado em 09.07.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 27.07.2015.

O Tribunal Arbitral prescindiu da realização da primeira reunião arbitral, tendo o Requerente formulado alegações escritas, cujo teor replica, no essencial, o teor do pedido de pronúncia arbitral anteriormente formulado.

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. O Requerente é proprietário para efeitos fiscais do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia da ... (anteriormente...), sob o artigo..., sito em Rua..., n.º..., concelho de Lisboa;
2. O identificado prédio urbano encontra-se em regime de propriedade total/vertical, com andares ou divisões suscetíveis 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 suscetíveis de utilização independente, foi a Requerente notificada para proceder ao pagamento da 3.ª prestação da liquidação de Imposto de Selo de 2012, no valor total de € 10.116,24 relativa à verba 28.1. da TGIS, que se desdobra nas seguintes notas de cobrança: 2013..., 2013..., 2013..., 2013..., 2013..., 2013..., 2013..., 2013...,

4. O artigo ... já identificado é composto por 8 andares ou divisões de utilização independente com afetação habitacional, com os seguintes VPT's:

- CV: € 51.100,00;
- RC D: € 123.440,00;
- RC E: € 123.070,00;
- 1º D: € 127.420,00;
- 1º E: € 127.420,00;
- 2º D: € 127.420,00;
- 2º E: € 126.670,00;
- 3º: € 168.520,00;

5. O valor patrimonial tributário do artigo predial urbano ... da freguesia da ... (extinta...), concelho de Lisboa apenas atinge ou supera o montante de € 1.000.000,00, quando somados os VPT's relativos aos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e com afetação habitacional que compõem este mesmo artigo matricial;

6. Nenhum andar ou divisão suscetível de utilização independente com afetação 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 ao Requerente;

8. O Requerente pagou a totalidade dos montantes constantes das notas de cobrança referidas em 3;

9. O Requerente apresentou Reclamação Graciosa, a qual após objeto de indeferimento por despacho datado de 26.03.2014;

10. Inconformado, o Requerente vem a interpor Recurso Hierárquico, o qual foi expressamente indeferido, por despacho datado de 20.02.2015.

11. Em 11.05.2015 o ora Requerente apresentou, via plataforma informática, o pedido de constituição de tribunal arbitral;

12. O Requerente procedeu em 28.04.2015 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 objeto a declaração de ilegalidade dos atos 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 € 10.116,24, a apreciação da aventadas violações à Verba 28.1 da TGIS, designadamente devido ao facto de as liquidações levarem em consideração a soma dos VPT's dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente para efeitos de aferição da sujeição à verba 28.1. do TGIS do Código Imposto de Selo.

A existência de nulidade por preterição de formalidade essencial e bem assim a interpretação alegadamente desconforme à Constituição da República Portuguesa constituem os demais fundamentos que constam do pedido de pronúncia arbitral em apreciação.

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

Face ao sobredito, atento o disposto no artigo 124º do CPPT, aplicável por força da al. a) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT, importa conhecer dos vícios que vêm apontados ao ato tributário de Imposto de Selo objeto destes autos arbitrais, atento tal critério.

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

Em síntese, está em causa, no concreto segmento do alegado pelo Requerente ora em análise, 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 ato tributário em causa ocorreu na vigência da redação conferida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, pelo que a atual redação 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 redação:

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 fração 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 coletiva 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 fração 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 afetação 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 corretas e fez inscrever essa mesma informação nas respetivas cadernetas prediais dos artigos matriciais 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, sendo indiscutível a afetação 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 a respetiva caderneta predial 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 com afetação 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 afetação 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 n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 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 afetação habitacional 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 de Selo os prédios urbanos com afetação 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 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 de 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 de 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.

Assim, relativamente às notas de cobrança emitidas e notificadas ao Requerente e respetivas liquidações que lhe subjazem, não pode deixar de se fazer recair um juízo de censura e de, conseqüente, se determinar a anulação dos atos tributários objeto 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 nulidade por preterição de formalidade essencial.

4.4. Da restituição 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 objeto 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 do Requerente, já que as liquidações *subjudice* se mostram enfermas de ilegalidade, sendo devidos, por isso, além do estorno do valor pago a título de Imposto de Selo, são igualmente devidos à Requerente juros indemnizatórios 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, o Requerente credor da Requerida AT do montante correspondente ao Imposto de Selo indevidamente pago, no montante de € 10.116,24 e bem assim acrescendo o direito do Requerente aos respetivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular 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 actos tributários de liquidação de Imposto de Selo de 2012 a que correspondem as notas de cobrança melhor identificadas em 3.1.3.dos “Factos provados” relativas ao artigo matricial urbano constante em 3.1.1., 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 aos actos tributários que pela presente decisão se anulam;
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: € 10.116,24 – 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, 27 de Janeiro de 2016.

O árbitro singular

(Luís Ricardo Farinha Sequeira)