

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 234/2015-T**

**Tema: IS - verba 28.1 da TGIS**

## **Decisão Arbitral**

### **1. Relatório**

Em 06-04-2015, a sociedade A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na Avenida..., n.º..., ..., Lote..., ..., ..., ..., doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação do despacho de indeferimento do recurso hierárquico e, conseqüentemente, a impugnação do ato de liquidação de Imposto de Selo de 21-03-2013, no valor de 15.083,10 €, com referência ao ano de 2012. A referida liquidação é relativa à verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS) e ao prédio urbano sito na freguesia de ..., concelho de Cascais, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o n.º..., afeto à habitação e com um valor patrimonial tributário (VPT) de 1.508.310,00 €.

A Requerente refere que, não concordando com os fundamentos do ato de liquidação de Imposto de Selo, interpôs reclamação graciosa que foi objeto de indeferimento por despacho com data de 04-12-2013. Inconformada com esta decisão, a Requerente deu entrada a um recurso hierárquico, que foi também indeferido, por despacho notificado à Requerente em 07-01-2015.

A Requerente alega que a verba 28.1 da TGIS viola princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal português, como o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, e viola ainda o princípio da justiça material previsto e regulado no artigo 5º n.º 2 da Lei Geral Tributária (LGT).

Por fim, a Requerente pede a condenação da A.T.A. na devolução do Imposto de Selo pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios nos termos do artigo 43º da LGT.

Foi designada como árbitro único, em 02-06-2015, Suzana Fernandes da Costa. Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o tribunal arbitral singular foi constituído em 14-07-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 29-09-2015, defendendo a manutenção dos atos tributários sindicados, pedindo a absolvição do pedido, e alegando que o imóvel da Requerente subsume-se cabalmente na previsão da verba 28.1 da TGIS que faz depender a sujeição a Imposto de Selo a conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o VPT ser igual ou superior a um milhão de euros.

A A.T.A. refere que a pretensão da Requerente não tem qualquer enquadramento na jurisdição arbitral que se encontra prevista no artigo 2º n.º 1 do RJAT. E defende que está vedado ao Tribunal Arbitral a apreciação da violação de princípio constitucional da igualdade da verba 28.1 da TGIS.

Em relação à violação dos princípios constitucionais alegada pela Requerente, a A.T.A. refere que não se verifica qualquer violação de princípios, já que a fundamentação da criação da verba 28.1 da TGIS baseou-se nos princípios da equidade e da justiça fiscal, que justificaram o agravamento da tributação estática dos prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. A A.T.A. concluiu referindo que a liquidação em causa não violou qualquer preceito legal ou princípio constitucional, pelo que deve ser mantida, tal como se decidiu na decisão do CAAD do processo n.º 366/2014.

Em 13-10-2015, foi proferido despacho a agendar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, para o dia 24-11-2015 às 14:00 horas.

Em 24-11-2015 foi proferido despacho a dar sem efeito a reunião agendada, por motivo de doença da juiz árbitro, e a agendar como nova data para a reunião, o dia 05-01-2016 pelas 15:30 horas.

Na reunião compareceram o ilustre mandatário da Requerente e as ilustre juristas em representação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O representante da Requerente pronunciou-se sobre a exceção invocada pela Requerida na sua resposta, no sentido da respetiva improcedência.

O Tribunal concedeu um prazo sucessivo de 10 dias para a Requerente e a Requerida, por esta ordem, apresentarem as correspondentes alegações por escrito.

Foi ainda prorrogado o prazo por dois meses para a prolação da decisão, e foi designada data para a prolação da mesma: 26-02-2016.

Por último foi advertida a Requerente para, até àquela data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, e comunicar ao CAAD o referido pagamento.

Em 15-01-2016, veio a Requerente juntar as suas alegações. Já a Requerida não apresentou quaisquer alegações.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

## **2. Da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral**

A Requerida refere, na sua resposta, que a pretensão da Requerente não tem enquadramento na jurisdição arbitral que se encontra prevista no artigo 2º n.º 1 do RJAT,

defendendo que os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade, e que está vedado ao Tribunal Arbitral a apreciação da violação de princípio constitucional da igualdade da verba 28.1 da TGIS.

Sobre esta questão, é importante convocar a autorização legislativa para a introdução de um regime arbitral em Direito Fiscal, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos, regime esse que surge com a Lei do OE de 2010 (Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril), no artigo 124.º.

A amplitude da arbitragem tributária também se depreende do n.º 2 do artigo 124.º da referida lei, quando aí se afirma que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Tal como se refere na decisão do CAAD do processo n.º 366/2014-T, enquanto meio alternativo processual ao recurso aos tribunais tributários, “seria restritivo e redutor colher do artigo 2.º do RJAT uma interpretação que desde logo afastasse tal hipótese de apreciação da conformidade constitucional de determinada norma tributária, quando é por demais consabido que tal competência existe no âmbito dos tribunais arbitrais”.

Assim, não tendo o legislador reduzido o âmbito da competência do tribunal arbitral para apreciar matérias como a conformidade de leis ordinárias com a CRP, não deve qualquer intérprete proceder a essa distinção.

As competências do tribunal arbitral em matéria tributária encontram-se no Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de abril (Lei do Orçamento de Estado para 2010), com as alterações introduzidas pelos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro.

E o artigo 2.º do referido diploma (Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro) que aprovou o RJAT impõe o seguinte:

“1 – A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria coletável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;
- c) (Revogada)

2 – Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade.”

Não resulta desta norma legal nem das restantes normas, que o RJAT tenha restringido as competências dos tribunais arbitrais, no sentido de retirar a esses tribunais a apreciação de matérias como a conformidade das leis ordinárias com a CRP.

Veja-se que a desconformidade de determinada norma jurídica para com a CRP tem que conduzir a um vício de violação de lei.

Assim, entendemos que não é possível interpretar o artigo 2º do RJAT como afastando do âmbito da competência do tribunal arbitral em matéria tributária a apreciação relativa a qualquer violação da lei, seja ela de valor constitucional ou de valor hierarquicamente inferior à CRP.

Por outro lado, o artigo 25º n.º 1 do RJAT refere que “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é suscetível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”.

Ora, não faria sentido esta norma se estivesse vedado ao tribunal arbitral o conhecimento da desconformidade de normas jurídicas face à CRP.

Veja-se ainda o artigo 204º da CRP, cujo título é “Apreciação da inconstitucionalidade”, que refere que “nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consagrados”.

O acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 06-03-2015 do processo n.º 0793/14 menciona o seguinte: “tal limitação de conhecimento por parte da AT, que se encontra sujeita ao princípio da legalidade, como já anteriormente vimos, não se aplica aos tribunais, ou aos órgãos jurisdicionais como o CAAD, cfr. acórdão do TJUE, n.º C-377/13, cujas competências são muito mais abrangentes, incumbindo-lhes apreciar a legalidade dos atos da administração nas suas várias vertentes, onde naturalmente se inclui a da conformidade constitucional das normas ordinárias em que esses mesmos atos encontram fundamento, cfr. artigo 204º da CRP”.

Assim, não poderá proceder a exceção deduzida pela Requerida na sua resposta, quanto à competência do tribunal arbitral para conhecer desconformidades de normas tributárias face à CRP.

### **3. Matéria de facto**

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

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente era, em 2012, proprietária do prédio urbano sito na freguesia de ..., concelho de Cascais, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o n.º..., afeto à habitação, e com um valor patrimonial tributário (VPT) de 1.508.310,00 €.
2. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto de Selo n.º 2013 ... de 21-03-2013, relativa ao ano de 2012, no valor de 15.083,10 €, referente ao artigo urbano identificado no ponto anterior, a pagar em três prestações: uma até 30-04-2013, outra até 31-07-2013 e outra até 30-11-2013, conforme liquidação e documentos de cobrança juntos ao pedido arbitral como documentos 1 e 2.

3. A Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação de Imposto de Selo supra identificada, que foi expressamente indeferida.
4. A Requerente apresentou recurso hierárquico subsequente, que foi também expressamente indeferido por despacho notificado à Requerente em 07-01-2015., conforme cópia da decisão junta ao pedido arbitral como documento 3.
5. A Requerente procedeu ao pagamento do Imposto de Selo constante das notas de cobrança juntas ao pedido arbitral.

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 nos documentos juntos aos autos pelo Requerente, nomeadamente as liquidações e a caderneta predial.

## **4. Matéria de direito:**

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

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se a liquidação de Imposto de Selo, emitida ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, viola os princípios constitucionais estruturantes do sistema fiscal português, como o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, e se viola ainda o princípio da justiça material previsto e regulado no artigo 5º n.º 2 da LGT.

### **4.2. Questão do vício de violação de lei constitucional – princípios da igualdade e da capacidade contributiva**

Segundo a Requerida, a verba 28.1 da TGIS “viola, de forma clara e inequívoca, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, consagrados na Constituição da República Portuguesa (CRP), e o princípio da justiça material previsto na LGT, no seu artigo 5º n.º 2”.

Já segundo a A.T.A. não se verificou qualquer violação de princípios constitucionais. A Requerida defende que a fundamentação da criação da verba 28.1 da TGIS se baseou nos princípios da equidade e da justiça fiscal. E foram estes princípios que justificaram o agravamento da tributação estática dos prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor.

Relativamente ao princípio da igualdade e no caso de liquidações de Imposto de Selo de prédios com afetação habitacional e com VPT superior a um milhão de euros, já se pronunciaram as decisões do CAAD n.º 4/2014-T, 366/2014-T e 517/2014-T.

Vejamos o enquadramento legal da liquidação de Imposto de Selo em causa nestes autos.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28 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 % (...)”.

O princípio da igualdade encontra-se consagrado no artigo 13º da CRP, que refere o seguinte:

“Artigo 13º

Princípio da igualdade

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.
2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão da ascendência, sexo, raça, língua, território de



origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”

Olhando agora à *ratio legis* do preceito em questão na verba 28.1 TGIS e citando o acórdão CAAD n.º 50/2013-T “o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00€), sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00 €). Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”

Isso mesmo se conclui 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*”.

O legislador, na verba 28.1 da TGIS, optou por tributar prédios de valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros. Na ótica do legislador, este valor evidencia uma capacidade contributiva elevada, que justificará a sujeição a uma tributação acrescida face aos detentores de prédios de valor inferior.

Veja-se que, por ex.º, para efeitos de manifestações de fortuna, o valor patrimonial tributário escolhido pelo legislador é bastante inferior: 250.000 euros (art.º 89-º-A da Lei Geral Tributária).

Esta diferença revela que na verba 28.1 TGIS o legislador quis criar uma tributação de carácter excecional, aplicável apenas a prédios cujo valor evidencie uma capacidade contributiva manifestamente superior à normal.

Conforme refere Casalta Nabais, in Direito Fiscal, 5ª edição, pág. 151 e ss., o princípio da igualdade tem ínsita sobretudo “a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”.

Acrescenta o referido autor que, decorre deste princípio a “ilegalidade constitucional das presunções absolutas de tributação (...) a necessidade duma válvula de escape para obstar a situações de grave iniquidade” (obra citada, pág. 154).

Como acima referimos, as decisões do CAAD n.º 4/2014-T de 11-07-2014, 366/2014-T de 05-01-2015 e 517/2014-T de 20-02-2015, já se pronunciaram sobre a constitucionalidade da verba 28.1 da TGIS aplicada a prédios urbanos com afetação habitacional e com VPT superior a um milhão de euros, e decidiram no sentido da não violação dos princípios constitucionais.

Posteriormente, em 11-11-2015, o Tribunal Constitucional pronunciou-se sobre uma situação semelhante à dos presentes autos, no acórdão n.º 590/2015, processo n.º 542/14.

Este acórdão refere que “cabe referir que a Constituição não impõe ao legislador a criação e um imposto geral sobre o património, atribuindo à tributação sobre o património a função de contribuir para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, n.º 3, da Constituição), sendo o legislador livre quanto à solução a adotar. Pode, como aponta Casalta Nabais, em

prossecução de tal objetivo constitucional, “proceder à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas” (...). E, mesmo que se possa extrair do princípio da capacidade contributiva um modelo de imposto geral sobre o património com uma base tributável alargada a todas as manifestações de riqueza, os obstáculos de praticabilidade que se lhe opõem são suscetíveis de conduzir na realidade à criação de desigualdades entre os contribuintes”.

Sobre o princípio da proporcionalidade, o referido acórdão conclui que “como, enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade”.

Este acórdão do Tribunal Constitucional decide “não julgar inconstitucional a norma constante da verba 28. E 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00”.

Assim, teremos que concluir que o princípio da igualdade fiscal e da proporcionalidade, na situação concreta, não estão a ser violados. Desde logo porque o valor escolhido pelo legislador abrange apenas prédios de valor manifestamente elevado, e que revelam uma elevada capacidade contributiva.

Finalmente, os princípios da igualdade e da proporcionalidade têm de ser compatibilizados com o dever fundamental de pagar impostos, com o princípio da equidade social e com o da justiça fiscal, sendo legítimo aos Estados, com respeito pelo princípio da legalidade, a criação de impostos para prossecução dos fins de interesse comum.

Há assim, em nosso entender, que concluir pela inexistência das alegadas inconstitucionalidades alegadas pela Requerente.

O supra exposto implica necessariamente que o ato de indeferimento do Recurso Hierárquico interposto pela Requerente contra a liquidação de Imposto do Selo que é objeto destes autos, padeça igualmente de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que conduz também à declaração da sua ilegalidade e consequente anulação (cf. artigo 135.º do CPA).

## **5. Dos juros indemnizatórios**

A Requerente pediu a condenação da A.T.A. a devolver o tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da LGT.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT estabelece que *«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»*.

Improcedendo a pretensão da Requerente, não procederá, consequentemente, o seu pedido de restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

## **6. Decisão**

Em face do exposto, determina-se julgar improcedente o pedido formulado pela Requerente, no presente processo arbitral tributário, mantendo-se a liquidação impugnada.

## **7. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 15.083,10 €.

## **8. Custas:**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 918,00 €, devidas pela Requerente.

Notifique.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2016.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa