

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 582/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. **A S.A.**, com o NIF n.º ..., com sede em Lisboa, nas ... Lisboa, e matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, **veio**, ao abrigo do disposto pelo artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, al. a) e n.º 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), **requerer** a constituição de Tribunal Arbitral Singular e de pronúncia arbitral.
2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.
3. A Requerente pretende a anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo (verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo), e respetivas guias de pagamento, relativos ao ano de 2013, com data de 17/03/2014, titulados pelos seguintes documentos, referentes às 1.ª e 2.ª prestações:
 - a) Doc. n.º 2014 ...;
 - b) Doc. n.º 2014 ...;
 - c) Doc. n.º 2014 ...;
 - d) Doc. n.º 2014 ...;
 - e) Doc. n.º 2014 ...;

- f) Doc. n.º 2014 ...;
 - g) Doc. n.º 2014 ...;
 - h) Doc. n.º 2014 ...;
 - i) Doc. n.º 2014 ...;
 - j) Doc. n.º 2014 ...;
 - k) Doc. n.º 2014 ...;
 - l) Doc. n.º 2014 ...;
 - m) Doc. n.º 2014 ...;
 - n) Doc. n.º 2014 ...;
 - o) Doc. n.º 2014 ...;
 - p) Doc. n.º 2014 ...;
 - q) Doc. n.º 2014 ...;
 - r) Doc. n.º 2014 ...;
 - s) Doc. n.º 2014 ...;
 - t) Doc. n.º 2014 ...;
 - u) Doc. n.º 2014
4. A Requerente formula uma cumulação de pedidos, com o fundamento de se estar perante “*várias liquidações respeitantes ao mesmo imposto e prédio, pertencentes ao mesmo sujeito passivo, sendo que a procedência dos pedidos decorre da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, conforme previsto no artº 3º nº 1 do RJAT*)”.
5. A Requerente pede, ainda, que o Tribunal declare a existência de erro dos serviços e reconheça o seu direito a juros indemnizatórios sobre os montantes de impostos que já foram pagos.
6. A Requerente fundamenta a sua pretensão alegando a inconstitucionalidade de das normas contidas nos artigos 3.º, 4.º e 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro,

por violação dos princípios constitucionais do Estado de direito democrático, da igualdade, da proporcionalidade e da proibição da retroatividade da lei fiscal.

7. A Requerente alega também que as liquidações impugnadas enfermam de erro de facto “*por terem considerado que os prédios mistos da impugnante, em que nenhum dos “andares susceptíveis de utilização independente” que compõem o prédio em “propriedade total” e cujo valor individual em sede de VPT é inferior a 1M€, se subsumiam erradamente à espécie edifícios ou construções licenciados ou destinados a fins “habitacionais, comerciais, industriais” mencionados no artº 6º nº 1, a) e b) e nº 2 do CIMI, a que se refere o número 28 e 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, ex vi do artº 67º/2 do CIS, ambos aditados pelos arts. 3º e 4º da Lei 55-A/2012, violando também, e para além das suscitadas inconstitucionalidades, todas as normas citadas”*”.
8. A Requerente alega que as liquidações impugnadas enfermam, igualmente, de erro de direito, em virtude de terem resultado de uma interpretação errada da lei pela Requerida.
9. A Requerente alega, ainda, que as liquidações impugnadas “*enfermam de óbvia falta de fundamentação, em violação do disposto nos art. 36º e ss. do CPPT, no art. 77.º/6 da LGT, 125º do CPA e no art. 268º, n.º 3 da CRP*”, e que foi violado o princípio da audiências prévia, consagrado no art. 60.º, n.º1, al. a), da LGT.
10. A Requerente optou pela não designação de árbitro.
11. Nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou o árbitro do tribunal arbitral, o qual comunicou a aceitação da designação no prazo aplicável.
12. As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas *a)* e *b)* do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

13. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c*) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 02-10-2014.
14. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, não tendo suscitado qualquer exceção.
15. A Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta a sua posição afirmando que “[a] situação do prédio da requerente subsume-se, linearmente, o que quer dizer, literalmente, na previsão da verba em causa”.
16. Sustenta, também, a Autoridade Tributária e Aduaneira o seguinte:
- “29.º
- Ora a lei fiscal não comporta qualquer lacuna! Determina o CIMI, para o qual a citada verba remete, que no regime da propriedade horizontal as fracções constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, juridicamente as fracções são partes susceptíveis de utilização independente, sem que haja partes comuns”.*
17. A Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta, ainda, que não é violado qualquer princípio constitucional.
18. Por despacho de 19/11/2014, o Tribunal, ouvidas as partes, decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como dispensar a produção de alegações.
19. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
20. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

21. Não se vislumbra qualquer nulidade.

II. Matéria de facto

a. Factos provados

22. Consideram-se provados os seguintes factos:

- 22.1 A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., inscrito atualmente na matriz predial da Freguesia ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ... (ex-artigo ... da freguesia de ...);
- 22.2 O imóvel identificado *supra* encontra-se inscrito na caderneta predial urbana em propriedade total, também designada propriedade vertical, com 12 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, dos quais 11 têm afetação habitacional e 1 tem afetação comercial, com o valor patrimonial total de € 1.235.750,00;
- 22.3 Nenhum dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente tem um valor patrimonial tributário (VPT) que exceda o valor de € 1.000.000,00;
- 22.4 Para efeitos da Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou o somatório do VPT dos diversos andares ou divisões com afetação habitacional, correspondente ao valor total de € 1.117.490,00;
- 22.5 Com base neste valor, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu às liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, ora contestadas pela Requerente, à taxa de 1%;
- 22.6 Destas liquidações de imposto do selo resultou um valor global de € 10.759,00;

22.7 À data de interposição da petição inicial a Requerente havia já procedido ao pagamento parcial do imposto, no montante de 6.578,33 €.

b. Factos não provados

23. Dos factos com interesse para a decisão da causa, não se provaram os que não constam da factualidade descrita *supra*.

c. Fundamentação da decisão da matéria de facto

24. Os factos foram dados como provados com base na prova documental.

III. Matéria de direito

25. Fixada a factualidade relevante, verifica-se estar em causa no presente processo exclusivamente matéria direito.

26. A questão a decidir pelo Tribunal é a que se prende com saber se o valor patrimonial tributário (VPT) a considerar para efeito de aplicação da Verba 28 da TGIS, estando em causa prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, é o VPT atribuído a cada andar ou divisão com utilização independente e com afetação habitacional, ou se é o VPT global, correspondente ao somatório dos VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente e com afetação habitacional.

27. A Verba 28 da TGIS, ora em apreciação, foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, com o seguinte teor:

“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 € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%.”

28. O Código do Imposto do Selo (CIS) e a respetiva Tabela Geral, com as alterações introduzidas pelos artigos 3.º e 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, não esclarecem qual o sentido da expressão “prédio com afetação habitacional”.

29. O art. 67.º, n.º 2 do CIS, aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, prevê que “[à]s matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”.

30. O legislador, no n.º 1 do art. 2.º do CIMI, adota o seguinte conceito de prédio:

“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.”

31. Conforme observam SILVÉRIO MATEUS e CURVELO DE FREITAS, “o n.º 1 deste artigo [do artigo 2.º] prevê a existência de três requisitos necessários para que se possa estar perante o conceito de prédio, a saber, a estrutura física, a patrimonialidade e o valor económico” (*Os Impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo*, Lisboa, Engifisco, 2005, p. 101, anotação n.º 1.1).

32. Deste modo, não ficam excluídas do conceito de prédio, relevante para efeitos de CIMI e de CIS, os andares ou divisões de utilização independente de imóvel inscrito na caderneta predial urbana em propriedade total.

33. O n.º 4 do artigo 2.º do CIMI prevê ainda que:

“para efeitos deste imposto [IMI], cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

34. Mais uma vez, deste preceito não resulta a exclusão do conceito de prédio, dos andares ou divisões de utilização independente de imóvel em propriedade total.

35. No n.º 4 do art. 2.º do CIMI o legislador esclarece, de forma inequívoca, que as fracções autónomas de imóveis inscritos em propriedade horizontal são consideradas prédios, para efeitos de IMI.

36. Mas tal não legitima o intérprete a fazer uma interpretação *a contrario*, no sentido de excluir do conceito de prédio as unidades de utilização independente de imóveis inscritos em propriedade total.

37. Parece, na verdade, que a *ratio*, do n.º 2 do art. 4.º é precisamente a de permitir uma interpretação extensiva do disposto no n.º 1 do art. 2.º, de modo a incluir no conceito de prédio as unidades (fracções, andares ou divisões) de utilização independente.

38. Este sentido parece, aliás, ser confirmado pelo disposto no n.º 3 do artigo 12.º do CIMI, que a seguir se transcreve:

“Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.”

39. Donde resulta que as unidades de utilização independente de imóveis inscritos em propriedade total são objeto de avaliação com base nos critérios previstos no artigo 38.º do CIMI.

40. Já o art. 6.º do CIMI enuncia as espécies de prédios urbanos, e prevê que “[h]abitacionais, 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”.

41. Conforme é afirmado na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 50/2013,

“Daqui podemos concluir que, na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.”

42. Ao considerarmos o elemento literal da interpretação constatamos que, na parte final do preceito contido na verba 28.1 da TGIS, se determina que o valor tributável corresponde ao “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP*”.

43. A Autoridade Tributária e Aduaneira considera como VPT relevante para efeito de aplicação da verba 28.1 da TGIS o VPT global do imóvel inscrito em propriedade total, em manifesta contradição com a prática de uma pluralidade de atos de liquidação, relativos aos vários andares suscetíveis de utilização independente.

44. Do elemento literal da interpretação, em conjugação com os elementos sistemático e teleológico, resulta que o valor patrimonial tributário a considerar para efeitos da aplicação da verba 28.1 do CIS é o correspondente a cada uma das unidades suscetíveis de utilização independente.

45. E afigura-se-nos ser este também o entendimento mais conforme com o princípio da prevalência da substância sobre a forma.

46. Para além disso, este é o sentido mais conforme com a Constituição da República Portuguesa, designadamente os princípios da tipicidade, da igualdade, da proporcionalidade e da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, ínsitos no princípio do Estado de Direito.
47. A Autoridade Tributária e Aduaneira, ao aplicar de modo diferenciado a verba 28.1 da TGIS consoante a unidade habitacional esteja inserida em imóvel inscrito em propriedade horizontal ou em propriedade total está a fazer prevalecer um critério formal de diferenciação, em detrimento da igualdade material exigida pela Lei Fundamental.
48. Do ponto de vista da capacidade contributiva, enquanto critério operativo do princípio da igualdade, que postula uma igualdade material, é irrelevante que o prédio esteja em propriedade vertical ou em propriedade horizontal – a capacidade contributiva evidenciada é a mesma, devendo a aplicação da verba 28.1 da TGIS ser feita nos mesmos termos.
49. Sendo possível interpretar a verba 28.1 da TGIS em conformidade com a Constituição, é de afastar o julgamento da inconstitucionalidade da norma nela contida.
50. Quanto à eventual inconstitucionalidade do art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, por alegada retroatividade da aplicação da verba 28 da TGIS, ela carece de relevância para a decisão do presente litígio, uma vez que as liquidações impugnadas se referem ao ano de 2013 e a referida lei entrou em vigor em 2012, não se suscitando aqui qualquer problema de retroatividade da lei fiscal.
51. Quanto à alegada violação de normas do procedimento tributário, invocada pela Requerente, há que esclarecer que os actos de liquidação ora impugnados não foram praticados no âmbito de um procedimento administrativo em que tenha havido instrução (v. Acórdão de 17/12/1997, do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, proferido no recurso n.º 36001, publicado no *BMJ* n.º 472, p. 246, e em *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 12, p. 3) pelo que não são

aplicáveis *in casu* as normas procedimentais que a Requerente considera terem sido violadas pela Requerida, pelo que não se considera ter sido violada a obrigação de fundamentação nem postergado o princípio da audiência.

52. Assim, relativamente a imóveis inscritos em propriedade total, apenas está sujeito a Imposto do Selo, por aplicação da verba 28.1 da TGIS, o andar ou divisão suscetível de utilização independente com afetação habitacional cujo VPT seja igual ou superior € 1.000.000,00.

53. Atendendo a que, no presente processo, nenhum dos andares relativamente aos quais foi liquidado Imposto do Selo por aplicação da Verba 28.1 da TGIS tem um VPT igual ou superior € 1.000.000,00, conclui-se pela ilegalidade dos respetivos atos de liquidação.

54. Quanto aos juros indemnizatórios, o n.º 1 do art. 43.º da Lei Geral Tributária prevê que:

“[s]ão 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”.

55. Considera-se que “[o] erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte” (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária. Anotada e comentada*, 4.ª ed., Lisboa, 2012, p. 342).

56. A lei determina ainda, no art. 100.º da Lei Geral Tributária, que:

“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade,

compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”

57. Conforme é afirmado no Acórdão do STA de 11/02/2009, recurso n.º 1003/08,

“Tendo o legislador adoptado a indemnização sobre a forma de juros indemnizatórios, na sequência de decisão anulatória de acto de liquidação, presumindo o prejuízo patrimonial derivado da privação da quantia paga na sequência de um acto de liquidação ilegal, a interpretação do art. 100.º da LGT conforme à Constituição é a de que nele se reconhece o direito a juros indemnizatórios desde a data em que ocorreu a privação da quantia ilegalmente liquidada e não apenas a contar do termo do prazo de execução da decisão anulatória.”

58. No presente processo estamos perante uma pluralidade de liquidações de Imposto do Selo fundadas em erro imputável aos serviços, donde resultaram pagamentos indevidos de prestações tributárias pela Requerente, pelo que se reconhece a esta o direito a juros indemnizatórios sobre os montantes de imposto indevidamente pagos.

59. De acordo com o disposto no n.º 1 do art. 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), “[o]s juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos”.

IV. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de anulação, com todos os efeitos legais, dos atos de liquidação impugnados;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal, sobre o montante de imposto indevidamente pago, nos termos previstos

nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária e 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

V. Valor do processo

O valor do processo é fixado em € **10.759,00**, conforme o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e Processo Tributário e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 21 de janeiro de 2015

O Árbitro,

Paulo Nogueira da Costa