

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 618/2014-T

Tema: IS – Verba 28 TGIS – Propriedade Vertical

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 618/2014-T

I. Relatório

1. **A... –S.A.**, com sede na Avenida ..., em Lisboa, pessoa coletiva número ..., requereu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 8 de agosto de 2014, a constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, nos termos do disposto no artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária “RJAT”), em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação da 3.ª prestação de Imposto do Selo (IS) do ano de 2012, referente à verba 28.1 da Tabela Geral do IS (TGIS), no valor total de €5.063,10 (cinco mil e sessenta e três euros e dez cêntimos).
2. A Requerente optou por não designar árbitro.
3. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 11 de agosto de 2014 e automaticamente notificado à AT na mesma data.
4. A Signatária foi designada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro de tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT.

5. A Signatária comunicou ao Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD a aceitação do encargo, no prazo legal, nos termos do disposto no artigo 4.º do Código Deontológico do CAAD.
6. As Partes foram notificadas da designação da Signatária, em 24 de setembro de 2014, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) do RJAT, não se tendo oposto à mesma.
7. O tribunal arbitral singular ficou, assim, regularmente constituído em 9 de outubro de 2014, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º1 do artigo 11.º do RJAT.
8. A AT foi notificada, por despacho arbitral de 9 de outubro de 2014, para apresentar resposta no prazo de 30 dias.
9. A AT apresentou a sua resposta em 7 de novembro de 2014, tendo na mesma requerido a dispensa da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
10. A Requerente, notificada para o efeito, indicou não se opor a tal dispensa.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º n.º1 alínea a) do RJAT.
12. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
13. É admissível a cumulação de pedidos, por se encontrarem verificados os pressupostos estabelecidos no artigo 3º, n.º 1 do RJAT.
14. O processo não enferma de vícios que o invalidem.

II. Do pedido da Requerente

A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos de liquidação da 3.^a prestação de Imposto do Selo (IS) referente à verba 28.1 da TGIS a que correspondem os:

- i. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- ii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- iii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- iv. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- v. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- vi. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- vii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- viii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- ix. Documento n.º 2013..., no valor de €510,23;
- x. Documento n.º 2013..., no valor de €510,23;

No valor global de €5.063,10 (cinco mil e sessenta e três euros e dez cêntimos), todos referentes aos andares com utilização independente do imóvel sito na Avenida ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo

Para o efeito, e em síntese, apresenta as seguintes alegações:

1. A Requerente apresenta, tempestivamente, o pedido de pronúncia arbitral na sequência de indeferimento tácito de reclamação graciosa apresentada em 13 de janeiro de 2014;
2. A Requerente entende que os atos *supra* indicados são ilegais.
3. Em primeiro lugar, porque a liquidação é extemporânea, não tendo sido respeitadas as regras transitórias, aplicáveis a 2012, definidas na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de

outubro: a data indicada nos documentos de cobrança é 22 de março de 2013 (quando deveria ter sido liquidada até 30 de novembro de 2012).

4. Ora, o ato foi assim realizado e notificado à Requerente muito depois do prazo fixado para o efeito.
5. Em segundo lugar, porque a taxa aplicada sobre o valor patrimonial tributário (VPT) foi errada: a AT aplicou a taxa de 1%, quando a taxa a aplicar deveria ter sido 0,8%, pelo facto de se tratar de um prédio ainda não avaliado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).
6. Adicionalmente, o VPT considerado foi o errado: as disposições transitórias para 2012, fixadas pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, determinam que o VPT a considerar é o de 2011.
7. A avaliação do edifício foi iniciada com a submissão, em 30 de novembro de 2012, da Declaração Modelo 1 do IMI, tendo o VPT sido determinado apenas em 16 de dezembro de 2012.
8. Assim, a AT não poderia ter em consideração um VPT que não estava determinado à data da verificação do facto tributário em sede de IS, ou seja, em 31 de outubro de 2012.
9. Em 2011, o VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente somava o valor de €167.159,44 ou seja, manifestamente abaixo de €1.000.000,00, valor previsto na norma de incidência constante da Verba 28.1 da TGIS.
10. A AT procedeu, ainda, a uma errónea interpretação do conceito de prédio, para efeitos de tributação em sede de IS.

11. De facto, ao contrário do entendido pela AT, o IS (verba 28.1 da TGIS) não incide sobre o somatório dos VPTs dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, afetos a habitação, integrados em prédios urbanos em propriedade vertical, mas antes sobre o VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente, apenas no caso de este valor ser igual ou superior a €1.000.000,00.
12. A norma de incidência da Verba 28.1 da TGIS prevê que o IS incida sobre os prédios com afetação habitacional, com VPT superior a €1.000.000,00, sem distinguir sobre a constituição em propriedade horizontal ou vertical.
13. Assim, é necessário recorrer ao CIMI, à definição de prédio constante do artigo 2.º n.º1, e ao disposto no artigo 2.º n.º4, segundo o qual cada fração autónoma em regime de propriedade horizontal é havida como um prédio.
14. Quanto aos prédios em propriedade vertical, o CIMI não prevê tratamento diverso relativamente àqueles que se encontram em propriedade horizontal.
15. O próprio artigo 12.º n.º4 do CIMI estabelece que cada andar ou parte de edifício suscetível de utilização independente seja considerado separadamente na inscrição matricial, com o respetivo VPT.
16. Logo, não existe, para efeitos de IMI, qualquer diferença relativamente a prédios em regime de propriedade horizontal ou vertical, sendo sempre imposta a individualização de cada andar suscetível de utilização independente, facto que a Requerente sustenta citando diversa jurisprudência do CAAD.
17. Por fim, se nenhum dos fundamentos *supra* indicados for procedente, a Requerente alega ainda a inconstitucionalidade da verba 28.1., por violação dos princípios da igualdade e capacidade contributiva.

18. A Requerente indica ainda que não procedeu ao pagamento do IS ora em questão, o que determinou a instauração de processo de cobrança coerciva, tendo sido apensos no mesmo processo de execução fiscal todas as prestações de IS e não apenas a 3.^a.
19. A Requerente apresentou uma garantia bancária para suspender o processo de execução fiscal em curso.
20. Concluindo-se pela procedência do presente pedido, a Requerente solicita indemnização pelos custos suportados com a emissão e manutenção da garantia, na parte correspondente ao ato tributário em causa, determinando-se, por conseguinte, a diminuição do valor da garantia bancária prestada, por forma a abranger apenas as demais prestações.

III. Da Resposta da Requerida

A Requerida apresentou a sua Resposta, alegando, sucintamente, o seguinte:

1. A Requerida opta por se pronunciar apenas sobre a questão da legalidade/inconstitucionalidade das liquidações, sem se deter no seu conteúdo.
2. A Requerida entende que a situação do prédio da Requerente se subsume integralmente na previsão da Verba 28.1 da TGIS.
3. Da noção de prédio constante do artigo 2.º do CIMI, só as frações autónomas de prédios em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios.
4. A Requerente, para efeitos de IMI e de IS, é proprietária de um único prédio e não de 10 frações autónomas.

5. Propriedade horizontal e vertical são regimes de direito civil importados para o direito tributário, e o intérprete da lei fiscal não pode equiparar estes regimes, por força do disposto no artigo 11.º n.º2 da Lei Geral Tributária (LGT) (“*Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei*”).
6. Mais, a lei fiscal em questão não contém qualquer lacuna: o CIMI determina que no regime da propriedade horizontal as frações autónomas constituem prédios, o que não faz para a propriedade vertical.
7. O facto de se prever que cada andar ou divisão suscetível de utilização independente tenha que ser separadamente inscrito na matriz e conter um VPT individual não é relevante para este efeito: a norma releva, apenas para efeitos de inscrição na matriz, a autonomia que dentro do mesmo prédio pode ser atribuída a cada uma das suas partes.
8. A interpretação que a Requerente pretende dar à norma não tem expressão na lei, viola a letra e espírito da verba 28.1 da TGIS e o princípio da legalidade, sendo, conseqüentemente, inconstitucional.
9. Sendo os regimes em questão, em termos jurídico-civilísticos, diferentes, a lei fiscal respeita essas diferenças.
10. Assim, o que releva é o VPT da totalidade do prédio urbano e não o VPT de cada uma das partes que o integram, mesmo que suscetíveis de utilização independente.
11. Assim, dever-se-ão manter os atos impugnados, por legais.

IV. Questões a decidir

Considerando os factos e a matéria de direito constantes do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e a Resposta da Requerida, as questões a decidir pelo Tribunal Arbitral são:

- a. Saber se as liquidações em apreço violaram as disposições transitórias previstas para 2012, constantes da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, por (i) terem sido emitidas extemporaneamente, (ii) o VPT considerado não ser aquele em vigor em 2011 e (iii) pelo facto de a taxa aplicada ser errada;
- b. Saber se o valor sobre o qual incide a verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, é (i) o somatório do VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente, em caso de prédios em regime de propriedade total ou vertical (valor global), ou (ii) o VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente.
- c. Determinar se a verba 28.1 da TGIS é inconstitucional, por violadora do princípio da igualdade.

V. Matéria de Facto

Com relevância para a apreciação do pedido, são os seguintes os factos que se dão por provados, com base nos documentos juntos ao processo, não contestados pela Requerida:

- a. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Avenida ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo

- b. Do prédio urbano em questão fazem parte 10 (dez) andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, afetos a habitação.
- c. O somatório dos VPTs daqueles andares ou divisões suscetíveis de utilização independente afetos a habitação era, em 31 de outubro de 2012, de €167.159,44 (cento e sessenta e sete mil, cento e cinquenta e nove euros e quarenta e quatro cêntimos);
- d. A Requerente entregou, 30 de novembro de 2012, Declaração Modelo 1 de IMI referente ao prédio em questão, o que determinou a avaliação, em dezembro de 2012, daqueles 10 (dez) andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, afetos a habitação, e o correspondente somatório de VPTs fixado em €1.518.940,00 (um milhão, quinhentos e dezoito mil, novecentos e quarenta euros).
- e. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação da 3.^a prestação de Imposto do Selo (IS) referente à verba 28.1 da TGIS, relativamente ao ano de 2012, a que correspondem os:
 - i. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - ii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - iii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - iv. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - v. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - vi. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - vii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - viii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
 - ix. Documento n.º 2013..., no valor de €510,23;
 - x. Documento n.º 2013..., no valor de €510,23;

No valor global de €5.063,10 (cinco mil e sessenta e três euros e dez cêntimos).

- f. A Requerente não procedeu ao pagamento daquela 3.^a prestação de IS, o que deu origem a processo de execução fiscal (no qual foram apensadas todas as prestações de IS de 2012), no âmbito do qual a Requerente apresentou garantia bancária para suspensão do mesmo.

Não existem, com relevância para o processo, outros factos que não se considerem provados.

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas pela Requerida.

VI. Matéria de Direito

Como resulta da matéria de facto, está em causa a liquidação de IS relativa ao ano de 2012, referente à verba 28.1. da TGIS.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, determina, no respetivo artigo 6.º:

“Artigo 6.º

Disposições transitórias

1. *Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:*
 - a. *O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;*
 - b. *O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;*

- c. *O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;*
 - d. *A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;*
 - e. *O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;*
 - f. *As taxas aplicáveis são as seguintes:*
 - i. *Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*
 - ii. *Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;*
 - iii. *Prédios urbanos 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 %.*
2. *Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.*
 3. *A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei.”*

O mesmo é dizer que a lei fixou um regime transitório para o ano de 2012. De acordo com o mesmo, e com relevância para o caso em apreço, o facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012, e o VPT a utilizar para efeitos de liquidação de imposto é o que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011.

A liquidação do imposto pela AT deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012, sendo o imposto pago, numa única prestação, até 20 de dezembro.

Assim, dúvidas não restam de que, para o caso ora em apreciação, deverão ser observadas aquelas regras.

Logo, se o VPT dos 10 (dez) andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, afetos a habitação, em 31 de outubro de 2012, era de €167.159,44 (cento e sessenta e sete mil, cento e cinquenta e nove euros e quarenta e quatro cêntimos), é manifesto que, só por esse facto, a propriedade do imóvel em causa nunca estaria abrangida pela norma de incidência da verba 28 da TGIS.

Para efeitos de tributação em relação ao ano de 2012 – ano que, reitera-se, é aquele a que se refere o imposto liquidado –, não pode ser relevada factualidade (avaliação iniciada em 30 de novembro de 2012) ocorrida em data posterior à da verificação do facto tributário (31 de outubro de 2012), sendo certo que a avaliação realizada em dezembro desse ano ocorre a jusante do dito facto tributário, assim não se reportando à data do mesmo.

A liquidação do imposto por referência ao VPT apurado posteriormente é, assim, ilegal, procedendo o pedido da Requerente¹.

Concluindo-se que a propriedade do imóvel não está abrangida pela norma de incidência, as liquidações objeto do presente – todas as identificadas e impugnadas pela Requerente, conforme junto aos autos – não poderão manter-se.

Perante a conclusão *supra*, fica prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente.

Quanto à garantia prestada pela Requerente para suspender o processo de execução fiscal entretanto instaurado para cobrança coerciva dos valores não pagos, a Requerente peticiona indemnização pelos encargos suportados com a mesma, na parte referente aos atos objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.

¹ Cfr., designadamente, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 8 de outubro de 2014 e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10 de julho de 2014.

De acordo com o artigo 53.º n.º 1 da LGT, o devedor que, para suspender execução, ofereça garantia bancária, será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a 3 anos, em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.

São, no entanto, indemnizados os prejuízos em questão sem dependência daquele prazo de 3 anos, no caso de ter existido erro imputável aos serviços na liquidação do tributo (artigo 53.º n.º 2 da LGT).

Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, o montante da indemnização está sujeita a um limite máximo equivalente ao resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios definida no artigo 43.º n.º 4 da LGT.

De acordo com o artigo 171.º do CPPT, o processo de impugnação judicial em que se decide sobre a legalidade do ato é o meio processual adequado para formular o pedido de indemnização por garantia indevida. Ora, sendo no processo arbitral discutida a legalidade da dívida, é também o processo arbitral o meio adequado para a apreciação deste pedido.

No caso em apreço, o erro subjacente às liquidações identificadas é imputável, exclusivamente, à AT, pelo que à Requerente assiste o direito de peticionar tal indemnização.

No entanto, o Tribunal Arbitral não dispõe de elementos que permitam fixar o seu exato valor, o qual deve ser calculado com base nos custos efetivamente suportados, proporcionalmente calculados, desde a data da constituição da garantia até ao dia em que for libertada (sempre com respeito pelo limite máximo *supra* indicado), ou o seu valor diminuído – considerando que a garantia foi oferecida para suspensão da execução relativa a outros valores não pagos.

VII. Decisão

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

A. Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação dos atos de liquidação da 3.^a prestação de Imposto do Selo (IS) referente à verba 28.1 da TGIS, relativamente ao ano de 2012, a que correspondem os:

- i. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- ii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- iii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- iv. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- v. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- vi. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- vii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- viii. Documento n.º 2013..., no valor de €505,33;
- ix. Documento n.º 2013..., no valor de €510,23;
- x. Documento n.º 2013..., no valor de €510,23;

No valor global de €5.063,10 (cinco mil e sessenta e três euros e dez cêntimos).

B. Condenar a Requerida, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a restabelecer a situação que existiria se os atos de liquidação anulados não tivessem sido praticados, adotando os atos e operações necessários para o efeito, através do pagamento de indemnização à Requerente correspondente aos custos efetivamente suportados, proporcionalmente calculados, desde a data da constituição da garantia até ao dia em que for libertada, ou o seu valor diminuído.

Valor do processo: €5.063,10 (cinco mil e sessenta e três euros e dez cêntimos).

Custas: Ao abrigo do disposto no artigo 22.º n.º 4 do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas em €612,00 (seiscentos e doze euros), a cargo da Requerida.

Lisboa, 7 de fevereiro de 2015

O árbitro

Ana Pedrosa Augusto