

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 686/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da Tabela Geral - Propriedade Vertical

**CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa
Arbitragem Tributária
Proc. n.º 686/2014 –T**

DECISÃO ARBITRAL

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

Requerido: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “AT” e “Requerida”)

1. Relatório

A..., NIF ..., com domicílio fiscal em Av. ..., Lisboa, 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) de 2013, no valor global de € 8.308,35, relativo ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia de

A Requerente peticiona no sentido da anulação do acto tributário e abster-se a Requerida AT de emitir novas notas de cobrança, assente nos seguintes vícios, sumariamente infra sintetizados:

- a) Errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressupostos de direito;
- b) Errónea quantificação dos rendimentos e dos valores patrimoniais;
- c) Omissão de audição prévia;
- d) Incompetência do decisor do acto de indeferimento da reclamação graciosa.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defendeu, em síntese, que não se mostra violado qualquer princípio constitucional, ao contrário do invocado pela Requerente, bem como inexistir qualquer ilegalidade porquanto as áreas de utilização

independente referentes a um mesmo artigo não constituem prédio urbano na acepção do n.º 4 do artigo 2º do CIMI, logo não podendo deixar de se somar os VPT's de todas essas áreas ou andares de utilização independente, concluindo pela improcedência do pedido de anulação formulado pela Requerente.

O árbitro único foi designado em 07.11.2014.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 24.11.2014.

Quer a Requerente, quer a Requerida, prescindiram da realização da primeira reunião arbitral, bem como da formulação de alegações, o que foi sancionado em conformidade por este tribunal arbitral singular.

2. Saneamento

O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, pelo menos no petítório atinente à declaração de ilegalidade do acto tributário.

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 pedido de constituição e de pronúncia por tribunal arbitral é tempestivo e não foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa.

No entanto, impõe aferir-se do cabimento do pedido referente à condenação da AT em emitir novos documentos de cobrança relativos ao prédio em questão, que estivessem a coberto da garantia bancária prestada.

Entende este tribunal arbitral que tal pedido se insere numa lógica de pedido subordinado, isto é na dependência do resultado à apreciação que venha a ser efectuada relativamente ao pedido de declaração de ilegalidade do acto tributário, sendo que, apenas em caso de

declaração de ilegalidade desse mesmo acto tributário, a questão da peticionada condenação da Requerida se colocará.

No entanto, independentemente do resultado ao pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação da liquidação de Imposto de Selo, nada obsta a que se analise do cabimento do pedido nos presentes autos, tendo presente o enquadramento legal em que gravita e é disciplinada a arbitragem enquanto meio alternativo da resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

O n.º 1 do artigo 2.º do 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 [Orçamento do Estado para 2010], na versão introduzida pelos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro [Orçamento do Estado para 2013]) dispõe, sobre a epígrafe de *Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável*, o seguinte:

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

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;

b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;”

Tal como se colhe do teor do citado normativo, o presente tribunal arbitral apenas dispõe de competência para apreciar e decidir pretensões relativas à declaração da ilegalidade de actos de liquidação de tributos, autoliquidação, retenção na fonte, pagamentos por conta, bem como assim relativamente a actos de fixação da matéria tributável não geradores de liquidação e ainda de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

Temos assim, que o âmbito da competência da arbitragem tributária compreende apenas uma parcela limitada de pretensões, quando comparamos as pretensões previstas na norma vinda de citar com o espectro de pretensões susceptíveis de serem apreciadas pelos tribunais tributários, por força do artigo 49.º e 49.º-A do ETAF, artigo 101.º da LGT e artigo 97.º do CPPT.

Sendo que, a parcela susceptível de ser apreciada nesta instância arbitral, como supra se denota, compreende somente pretensões destinadas à declaração de ilegalidade e eventual consequente determinação da anulação do acto tributário arbitrariamente sindicado.

Constituindo o elenco do n.º 1 do artigo 2º do RJAT um elenco de natureza taxativa ou de cláusula fechada, está este tribunal arbitral singular impedido de sobre tal pedido de condenação se pronunciar, visto o mesmo não ter manifestamente enquadramento no âmbito das competências legalmente atribuídas por via da versada norma, fundamento pelo qual não pode este tribunal arbitral conhecer de tal pretensão condenatória.

Não obstante o exposto, inexistem excepções que obstem ao conhecimento do mérito do pedido principal formulado, atinente à ilegalidade em concreto que é imputada ao acto tributário objecto destes autos, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação de decisão arbitral nesta matéria.

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente é co-proprietária, na proporção de metade, do artigo predial urbano inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de ..., sob o artigo ...;
2. A Requerente foi notificada para pagar a 1ª prestação relativa à liquidação de Imposto de Selo de 2013, verba 28.1.da TGIS, através dos documentos de cobrança n.º 2014 ...;
3. O identificado prédio urbano encontrava-se, em final de 2013, em regime de propriedade total/vertical, sendo composto por 37 andares ou divisões susceptíveis de utilização independente;
4. Dos 37 andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, 28 têm afectação habitacional e com os seguintes VPT's:

- R/C A - € 54.890,00;
- R/C B - € 64.870,00;
- R/C C - € 39.920,00;
- R/C D - € 64.870,00;
- 1ºA - € 64.870,00;
- 1ºB - € 54.890,00;
- 1ºC - € 54.890,00;
- 1ºD - € 64.870,00;
- 2ºA - € 64.870,00;
- 2ºB - € 54.890,00;
- 2ºC - € 54.890,00;
- 2ºD - € 64.870,00;
- 3ºA - € 64.870,00;
- 3ºB - € 54.890,00;
- 3ºC - € 54.890,00;
- 3ºD - € 64.870,00;
- 4ºD - € 64.870,00;
- 4ºA - € 64.870,00;
- 4ºB - € 54.890,00;
- 4ºC - € 54.890,00;
- 5ºA - € 54.890,00;
- 5ºB - € 54.890,00;
- 5ºC - € 54.890,00;
- 5ºD - € 64.870,00;
- 6ºA - € 64.870,00;
- 6ºB - € 54.890,00;
- 6ºC - € 54.890,00;
- 6ºD - € 64.870,00;

5. O valor patrimonial tributário do artigo predial urbano supra identificado 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 esse mesmo artigo predial;

6. Nenhum andar ou divisão susceptível de utilização independente com afectação habitacional do artigo urbano ... tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 de euros;
7. A Requerente prestou garantia bancária relativamente ao imposto objecto dos presentes autos;
8. Por ofício datado de 30.06.2015, foi a Requerente notificada do indeferimento da reclamação graciosa apresentada;
9. Em 05.09.2014 foi aceite o pedido de constituição e de pronúncia por tribunal arbitral;
10. A Requerente procedeu em 13.03.2015 ao pagamento da taxa de justiça subsequente;

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

3.2. Fundamentação da matéria de facto dada por provada e não provada:

A convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos.

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

As questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito, dado que quanto aos factos, quer Requerente, quer Requerida, não mostraram divergir.

O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2013, ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, externados em documentos de cobrança (1ª, 2ª e 3ª prestações), no valor total de € 8.308,35.

O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade do ato de liquidação de imposto do selo, no valor de € 8.308,35, sendo que a Requerente aponta ao ato tributário em causa vícios formais e substantivos, no sentido em que estes últimos pretendem colocar em crise a essência do fundamento que está na base da tributação levada a efeito pelo ato tributário *sub judice, in casu*, a aplicabilidade ou não da norma legal já referida face à realidade fática existente e, em caso afirmativo, da conformidade ou não desse mesmo preceito face à Constituição da República Portuguesa e ainda e por último, vícios de natureza formal procedimental como sejam a omissão de notificação para audição prévia, incompetência do autor do acto de indeferimento da reclamação graciosa.

Tendo em atenção o disposto no artigo 124º do CPPT, aplicável por força da alínea a) do n.º 1 do DL 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), tem-se por firme que os vícios supra apelidados de “substantivos” são aqueles que, em caso de procedência, determinam uma tutela mais estável e eficaz dos interesses ofendidos, pelo que não poderá deixar de se iniciar a apreciação do vício apontado pela Requerente relativo à errónea qualificação do facto tributário e erro sobre os pressupostos de direito.

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

Em síntese, está em causa perscrutar se a interpretação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira no sentido 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 ou não consentâneo 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.

Vejam 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 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 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.

4.3. Demais vícios invocados pela Requerente:

Tendo o tribunal arbitral singular acolhido o entendimento da inaplicabilidade da Verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, fica prejudicada por processualmente inútil a apreciação dos restantes vícios aduzidos e de que possa enfermar o acto tributário posto em crise.

Fica assim prejudicado o conhecimento de todas as demais questões suscitadas em ordem à anulação do ato tributário arbitralmente sindicado.

5. DECISÃO:

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa supra exposta, decide este tribunal arbitral:

1. Declarar-se materialmente incompetente para conhecer do pedido de condenação da Requerida à não emissão de documentos de cobrança de Imposto de Selo no futuro, dado tal pretensão extravasar o âmbito de competência deste tribunal arbitral singular;
2. Julgar procedente, por provado, o pedido de declaração de ilegalidade do acto tributário de liquidação em sede de Imposto de Selo de 2013, referente 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, em consequência, anular-se esse mesmo acto tributário;

Valor da causa: € 8.308,35 – arts. 97º-A, do CPPT, 12º, do RJAT (DL 10/2011), 3º-2, do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas nos termos da Tabela I, do RCPTA, calculadas em função do sobredito valor do pedido, **a cargo da requerida** – arts. 4º-1, do RCPTA e 6º-2/a) e 22º-4, do RJAT.

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

Lisboa, 21 de Abril de 2015

O árbitro singular,

Luís Ricardo Farinha Sequeira

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, com versos em branco e por mim revisto.