

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 824/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Propriedade Vertical

DECISÃO ARBITRAL

Requerente: A..., S.A.

Requerido: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (doravante “AT” e “Requerida”)

1. Relatório

A..., S.A., com o número de pessoa coletiva e de identificação fiscal n.º ..., doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos actos tributários de liquidação da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), no valor global de € 3.933,75, que se decompõem nas seguintes notas de cobrança: 2012 ..., 2013 ... e 2013

Sintetizando, a Requerente fundamenta a ilegalidade das liquidações e consequente anulação dos actos tributários, assente nos seguintes vícios:

A) Vício de violação do disposto no artigo 1.º do CIS, conjugado com a Verba 28 da TGIS, porquanto não foi intenção do legislador, tributar os andares ou divisões com utilização independente de prédios em propriedade total ou vertical pelo somatório dos VPT's das fracções ou divisões com utilização independente afectas à habitação, quando cada andar/divisão com utilização independente tem, individualmente, um VPT inferior a € 1.000.000,00;

B) Duplicação de Coleta do imposto;

Peticionando ainda pela anulação dos atos tributários, consequente reembolso do Imposto de Selo pago, bem como assim no pagamento de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, por seu turno, defendeu 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.

Igualmente, aquando da Resposta oferecida, veio a Requerida discordar do posicionamento da Requerente, assente no facto daquela ter procedido, em momento anterior à entrada dos presentes autos no CAAD, à anulação dos documentos de cobrança n.º 2013 ... e 2013 ... e reembolso à Requerente dos montantes a eles respeitantes e consequentemente, requerer que o objeto dos autos respeitará apenas à nota de cobrança n.º 2012 ... e, assim sendo o valor da causa será o valor da referida nota de cobrança.

Em requerimento posterior à dedução da Resposta pela Requerida AT, veio a Requerente esclarecer que efetivamente havia sido objeto de reembolso o valor de € 1.748,34, sendo que, devido ao elevado número de prédios de que a Requerente é titular, não lhe foi possível, em tempo útil, fazer a imputação do estorno em causa, entendendo-se do requerimento em causa a intenção de reduzir o objeto do pedido para a sobrança de cobrança, no valor de € 1.311,25.

O árbitro único foi designado e nomeado em 10.02.2015.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 25.02.2015.

Por despacho arbitral e após ter sido conferido prazo para as partes se pronunciarem relativamente à realização da primeira reunião arbitral, bem como quanto às alegações, veio este Tribunal Arbitral a dispensar ambas as diligências processuais.

2. Saneamento

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 e o pedido é tempestivo.

Mostram-se assim reunidas as necessárias 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. A Requerente é proprietária, para efeitos fiscais, do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo ...-..., sito em ..., lote 922, R/c, concelho de Lisboa, com o Valor Patrimonial Tributário de € 262.250,00, tipificado na caderneta predial enquanto andar ou divisão de utilização independente;
2. O identificado prédio urbano encontra-se em regime de propriedade total/vertical e inserido em edifício com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente destinados a habitação, conforme caderneta predial junta aos autos;
3. Relativamente ao artigo ...-..., a Requerida AT emitiu as notas de cobrança de Imposto de Selo, relativas à verba 28.1. da TGIS que ora se identificam 2012 ..., 2013 ... e 2013 ...;
4. O artigo ... da atual freguesia de ... é composto por 23 andares ou divisões de utilização independente e de afetação habitacional;

5. O valor patrimonial tributário do artigo predial urbano ... da freguesia de ..., 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 à Requerente;
8. A Requerente pagou a totalidade dos montantes constantes das notas de cobrança referidas em 3;
9. A Requerida veio a anular as notas de cobrança 2013 ... e 2013 ..., procedendo em 31.10.2014 ao estorno do valor pago pela Requerente, *cf.* fls. 46 e 47 do PA;
10. A Requerida procedeu à anulação da 3ª prestação do Imposto de Selo de 2012, conforme se comprova de fls. 44 e 45 do P.A. junto pela Requerida aos autos;
11. A 21.05.2014 foi autuado no Serviço de Finanças de Lisboa-8, pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, com base na falta de decisão do pedido efetuado;
12. Em 17.12.2014 a Requerente apresentou, via plataforma informática, o pedido de constituição de tribunal arbitral, tendo pago nessa data a taxa de justiça inicial devida;
13. Em 19.12.2014 foi aceite o pedido de constituição e de pronúncia por Tribunal Arbitral relativamente aos atos tributários de liquidação exteriorizados através das notas de cobrança n.º 2012 ..., 2013 ... e 2013 ...;

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

Tendo sido erigida pela Requerida questão relativa ao objeto do pedido formulado pela Requerente e sobre a qual a Requerida teve oportunidade de, por escrito, contraditar, importa fixar o objeto dos autos.

Aduz a Requerida no sentido de, em momento anterior à apresentação do pedido de constituição e de pronúncia por Tribunal Arbitral, ter procedido à anulação dos atos tributários de liquidação exteriorizados através das notas de cobrança n.º 2013 ... e 2013 ... e procedido ao respetivo reembolso do valor pago pela Requerente a este título.

Em contraditório, veio a Requerida reconhecer o facto de tal valor - € 1.748,34 (somatório de ambas as identificadas notas de cobrança) - ter sido efetivamente objeto de reembolso, inferindo-se do teor de tal requerimento uma redução do objeto do pedido, porquanto só assim faria sentido que a Requerente pugnasse (como aí pugnou) pelo facto do valor da causa se resumir aos € 1.311,25 referentes à nota de cobrança não objeto de anulação.

Assim, atento o disposto no artigo 265º do CPC, aplicável ex vi al. e) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT, considera-se validamente reduzido o pedido, o qual se circunscreve à liquidação de Imposto de Selo, exteriorizada através da nota de cobrança n.º 2012 ...

Nesta esteira, apenas caberá na presente instância arbitral decidir relativamente à legalidade em concreto da liquidação de Imposto de Selo exteriorizada através da nota de cobrança n.º 2012 ..., no valor de € 1.311,25, bem como ao pedido de juros indemnizatórios que a esta subjaz.

Destarte, 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, consubstanciada na nota de cobrança n.º 2012 ... , no valor total de € 1.311,25.

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

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

Em síntese, está em causa 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 afetação habitacional relativa a um mesmo artigo matricial consentâneo 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 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 afetação habitacional referente ao artigo matricial ...-... não revista 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 do artigo matricial a que o andar ou divisões suscetíveis de utilização independente respeita.

Acrescendo que, justamente por tal andar 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 as respetivas cadernetas prediais 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 político-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, o andar ou divisão suscetível de utilização independente aqui em apreço e sobre o qual recaiu a liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, não atinge, individualmente, o valor de € 1.000.000,00, sendo que cada um desses andares ou divisões independentes desse artigo representam 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, tendo em consideração a *ratio legis* vinda de enunciar, que 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, como igualmente, em concreto e especificamente, sucede com o artigo ...-... da freguesia de ..., concelho de Lisboa, cujo Valor Patrimonial Tributário se fica pelos € 262.250,00.

Assim, relativamente à nota de cobrança emitida e notificada à Requerente e respetiva liquidação que lhe subjaz, não pode deixar de se fazer recair um juízo de censura e de, conseqüente, se determinar a anulação dos atos tributários objeto dos presentes autos.

4.3. Questões prejudicadas: Duplicação de Coleta

Como o tribunal arbitral singular acolheu 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 a arbitralmente impugnada liquidação.

Fica assim prejudicado o conhecimento da questão atinente à duplicação de coleta.

4.4. Do reembolso 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 o ato tributário objeto da presente pronúncia arbitral, impõe-se efetuar a reconstituição da situação tributária da Requerente, razão pela qual não pode a Requerida AT deixar de efetuar o estorno dos valores pagos a título de Imposto de Selo Verba 28.1. da TGIS objeto dos presentes autos, importando atentar e apreciar o 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 da Requerente, já que as liquidações *sub judice* se mostram enfermas de ilegalidade, consubstanciando a emissão do ato tributário um erro imputável aos serviços, pelo que não poderão deixar de se considerar devidos 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, a Requerente credora da Requerida AT do montante correspondente ao Imposto de Selo indevidamente pago, no montante de € **1.311,25**, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular até à emissão da respetiva nota de crédito.

4.5. Do valor da causa:

Em face do que sobremem em matéria de objeto dos presentes autos, importa igualmente efetuar a correção do valor dos presentes autos, em conformidade com o conjugadamente disposto nos artigos 296º 306º e 308º do CPC, subsidiariamente aplicáveis ex vi al. e) do n.º 1 do artigo 29º do RJAT, considerando ainda o facto de a Requerida discordar do valor apostado no pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente.

Através de requerimento autónomo e posterior à resposta, veio a Requerente a anuir ao valor do processo sustentado pela Requerida.

Assim, verifica-se que, quer Requerente, quer Requerida, estão de acordo quanto ao valor do processo - € 1.311,25 – razão pela qual, sendo tal posicionamento confirmado pelos elementos que fluem dos autos e sobre os quais supra expendemos, deve o valor do processo ser corrigido dos € 3.933,75 inicialmente indicados na petição pela Requerente para os € 1.311,25, valor do ato tributário ora arbitralmente objeto de pronúncia.

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 do ato tributário de liquidação em sede de Imposto de Selo, a que corresponde a nota de cobrança n.º 2012 e 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 consequente reembolso pela Requerida dos montantes pela Requerente pagos relativamente ao ato tributário que pela presente decisão se anula (€ 1.311,25);**
2. **Julgar procedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios a suportar pela Requerida a favor da Requerente, na sequência da procedência da decisão do ponto 2 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. **Fixar o valor da causa em € 1.311,25;**

Valor da causa: € 1.311,25 – 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 da causa, 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 Agosto 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.