

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 638/2014-T

Tema: IS – verba 28 TGIS

Processo nº 638/2014 – T

DECISÃO ARBITRAL

A – RELATÓRIO

1. SOCIEDADE ..., LDA., contribuinte ..., com sede na Av. ..., Lisboa, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos art. 2º, n.º 1, a) e 10º, n.º 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no DL 10/2011, de 20 Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo, referente ao ano de 2013, e o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios, sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”).
2. Admitido o pedido de constituição do tribunal arbitral singular, e não tendo a requerente optado pela designação de árbitro, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, tendo, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral ficado constituído em 30-10-2014.

3. Notificada, a AT veio apresentar resposta em que não suscitou qualquer excepção.
4. Foi dispensada, com a anuência das partes, a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.
5. Pretende a requerente que seja declarada a ilegalidade e inerente anulação do acto de liquidação do Imposto do Selo relativo ao ano de 2013, com a consequente restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, alegando em síntese:
 - a) É uma sociedade civil sob a forma de sociedade por quotas cujo objecto social consiste em “comprar e possuir prédios urbanos para, em princípio, satisfazer as necessidades dos sócios”.
 - b) A AT emitiu liquidações individualmente sobre os valores patrimoniais tributários (VPT) dos andares ou divisões com utilização independente do prédio sito na Avenida ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., de que é proprietária.
 - c) O prédio em causa compreende um total de vinte e um andares ou divisões com utilização independente cujo VPT, determinado ao abrigo do Código do Imposto

Municipal sobre Imóveis (CIMI), varia entre € 126.510 e € 163.210 e perfaz, no total, € 2.958.550.

- d) Desses vinte e um andares e divisões com utilização independente, vinte são afetos a habitação, cujo VPT total perfaz € 2.858.950.
- e) O prédio é constituído por dez pisos cada um com dois apartamentos com utilização totalmente independente e autónoma, num total de vinte.
- f) Sobre o VPT de cada apartamento, a administração tributária liquidou o imposto do selo previsto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), na redacção que lhe foi dada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1%.
- g) A administração tributária liquidou o imposto aqui impugnado porque vinte dos vinte e um apartamentos, rectius andares e divisões com utilização independente, têm afectação habitacional e os respectivos vinte VPT perfazem a soma de € 2.858.950.
- h) A administração tributária já tinha, aliás, em 2013, liquidado outras tantas liquidações de imposto do selo, também no valor total de €28.589,50, com idêntico fundamento, embora referentes ao ano de 2012, as quais foram anuladas por sentença arbitral de 14 de Julho de 2014, proferida no processo n.º 291/2013 que correu termos neste centro de arbitragem administrativa.
- i) A sujeição ao imposto do selo da verba 28.1 da TGIS é determinada pela conjugação de dois factos, i.e.: (i) a afetação habitacional e (ii) o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.
- j) Tratando-se de um prédio como o dos autos, que integra andares ou divisões com utilização independente, a sujeição a imposto do selo é determinada, não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT desses andares ou divisões.
- k) Aliás, nos termos do CIMI, cada andar ou divisão de prédio susceptível de

utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, como de resto o foi no caso dos presentes autos (art.º 12.º n.º 3 do CIMI).

- l) O regime contido na verba 28.1 da TGIS é omissivo quanto a regras próprias de definição e determinação da sua base de incidência, pelo que a Lei n.º 55-A/2012 contemple mesmo uma cláusula que consagra a disciplina do IMI como corpo normativo integrador de *todos* seus aspectos lacunares respeitantes à verba n.º 28 da TGIS, e se desdobre em remissões legais para o CIMI.
- m) O imposto do selo da verba 28.1 da TGIS, logo, tem a natureza de um imposto acessório do IMI, que aqui ocupa o lugar do imposto principal, seguindo o imposto do selo do n.º 28.1 da TGIS a modalidade de adição.
- n) O VPT constante da matriz que determina a sujeição ao imposto do selo da verba 28.1 da TGIS de cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é, portanto, o VPT desse andar ou parte, e não a soma desse VPT e dos VPT dos demais andares e partes existentes no mesmo prédio.
- o) Sendo o VPT de todos os vinte apartamentos constantes da matriz do prédio a que se referem os autos, nos termos do CIMI, inferior a € 1.000.000, sobre eles não incide o imposto do selo da verba n.º 28.1 da TGIS.
- p) Ao determinar a sujeição ao imposto do selo, a verba n.º 28 da TGIS desinteressa-se ostensivamente da pluralidade de prédios ou suas fracções ou divisões na titularidade do mesmo sujeito passivo, mas apenas conhece de cada uma, isoladamente.
- q) Não sendo a concentração ou a dispersão imobiliária um critério de capacidade contributiva ou qualquer outro critério legítimo de tributação, é forçoso concluir que a norma de incidência da verba n.º 28 da TGIS anexa ao CIS é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade inscrito no art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa.

6. Por seu turno, a requerida invoca a improcedência do pedido para o que alega, em síntese:

- a) O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um.
- b) Decorre da análise do preceito normativo que um «*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*» é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por fracções autónomas, ou seja, vários prédios.
- c) O artigo 12º do CIMI estatui o conceito de matriz predial, sendo que o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais.
- d) Falece, porém, de sustentação legal a tese defendida pela Requerente, pois muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba nº 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações, a saber aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme nº 4 do art. 2º do CIMI.
- e) O que, expressamente, resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1 em discussão os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária.

- f) Constando da caderneta predial que o prédio se encontra em regime de propriedade total, composto por várias partes susceptíveis de utilização independente, de acordo com o artigo 23º, n.º 7 do CIS, as liquidações de imposto do selo reportados ao ano de 2013, foram efectuadas, pela Administração tributária, tendo em conta a natureza do prédio urbano, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.
- g) Encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2º do CIMI.
- h) Não se vislumbra como é que a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade.
- i) É ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou andar ou divisão a divisão.
- j) Não se vislumbra como a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade tributária, na medida em que da previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia não resulta qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações.
- k) A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados.
- l) A inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta de uma discricção na matriz do prédio na sua

totalidade – veja-se a caderneta predial deste prédio que representam o documento do proprietário contendo os elementos matriciais do prédio.

m) A tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado.

n) Os actos tributários em causa, em termos de substância ou de forma, não violaram qualquer preceito legal ou inconstitucional, devendo assim, ser mantidos.

* * *

7. - O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

- O processo não enferma de nulidades.

B. DECISÃO

1. MATÉRIA DE FACTO

1.1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A requerente é uma sociedade civil sob a forma de sociedade por quotas cujo objecto social consiste em “comprar e possuir prédios urbanos para, em princípio, satisfazer as necessidades dos sócios”.
- b) E encontra-se inscrita como proprietária do prédio sito na Avenida ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo
- c) O prédio compreende um total de vinte e um andares ou divisões com utilização independente.
- d) A soma do VPT global dos andares destinados a habitação perfaz o montante de 2.858.950,00€ (dois milhões oitocentos e cinquenta e oito mil novecentos e cinquenta euros).
- e) Todos os VPT dos andares afectos a habitação são inferiores a 1.000.000,00 €, situando-se os mesmos entre 126.510,00 € e 163.210,00 €.
- f) A AT liquidou imposto do selo individualmente sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente afectos a habitação, por aplicação do disposto na verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pelo art. 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- g) Por decisão arbitral proferida no processo n.º 291/2103-T, do CAAD, foram anuladas as liquidações de IS relativas a 2012 tendo por objecto o mesmo prédio e factualidade.
- h) O prazo para pagamento voluntário do imposto do selo liquidado terminou em 30-04-2014.

- i) A requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos em 29-08-2014.

1.2 Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo.

1.3 FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

1.4 O DIREITO

A questão de fundo a apreciar no presente pedido de pronúncia arbitral reside na interpretação a dar à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro, no sentido de apurar se, relativamente a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal que integrem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de aplicação do imposto é o atribuído individualmente a cada um deles ou, pelo contrário, é o correspondente à soma de todos eles.

Dispõe a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo:

- "Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto sobre Imóveis, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:

28.1 – *Por prédio como afectação habitacional – 1%*

(...)”.

O art. 6º da referida Lei n.º 55-A/2012, dispõe que o valor patrimonial tributário a considerar na liquidação do imposto do selo corresponde ao que resultar das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), acrescentando o n.º 2 do art. 67º do Código do Imposto do Selo (CIS) que *“as matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, aplica-se subsidiariamente, o disposto no CIMI”*.

Por seu turno, o art. 2º do CIMI dá-nos o conceito de prédio, estabelecendo o art. 6º do mesmo código, no seu n.º 2, que *“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”*.

É com recurso a estas disposições que terá de ser encontrada a resposta à questão decidenda.

Sendo certo que o único confronto que o CIMI faz entre prédios em regime de propriedade horizontal ou total, se pode encontrar no n.º 4 do art. 2º quando prescreve que *“cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.

Em cumprimento do que, na definição do conceito de matrizes prediais, o n.º 3 do art. 12º do CIMI, determina que *“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”.

Nenhuma relevância é, pois, dada pelo legislador fiscal ao facto de um prédio estar constituído em regime de propriedade horizontal ou vertical, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Quer dizer, nada há na lei que permita concluir no sentido de se obter o valor patrimonial tributário de prédio em regime de propriedade total, pela soma dos que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem, conforme entendimento que tem vindo a ser acolhido por várias decisões arbitrais¹ a que aderimos inteiramente e, por isso, subscrevemos.

Pelo que entendemos não poder merecer acolhimento a posição da AT, ao pretender fixar como valor de referência para a incidência do imposto do selo, o valor global do prédio em causa, por não o admitir o CIMI que é, como já se referiu, a base legal remissiva de suporte daquele.

Não tendo nenhum dos andares susceptíveis de utilização independente, afectos a habitação, valor patrimonial superior a um milhão de euros, não há lugar a incidência da verba 28.1 prevista na TGIS.

Donde se conclui padecer a liquidação objecto do presente pedido arbitral de ilegalidade, pelo que se impõe a sua anulação.

Resulta, assim, prejudicada a apreciação da outra questão suscitada pelos requerentes.

¹ Entre outras, as proferidas nos Proc. 50/2013-T, 131/2013-T, 181/2013-T, 185-2013-T, 177/2014, 206/2014-T e, em particular, por se referir ao prédio em questão, no Proc. 291/2103-T.

Acrescente-se, de qualquer forma, que tendo já sido proferida decisão arbitral transitada em julgado que decidiu para a mesma situação factual concreta não haver lugar a tributação em imposto do selo pela verba 28.1 da TGIS, tal decisão se repercutirá necessariamente em eventuais liquidações posteriores com o mesmo objecto.

JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Formula a requerente o seu pedido no sentido de ser declarada a anulação das vinte liquidações de imposto do selo e a condenação da AT na restituição do imposto pago acrescido de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no art. 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

Quer dizer, o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios pressupõe que tenha sido efectuado o pagamento do imposto.

No presente pedido de pronúncia arbitral, pese embora a requerente tenha peticionado a restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, o certo é que não fez prova nem sequer alegou ou fez alusão, em, todo o requerimento inicial, que tenha procedido a tal pagamento.

Não se conhecerá desse modo, por total ausência de elementos, o peticionado reconhecimento do direito a juros indemnizatórios

3. DECISÃO

Face ao exposto, decide-se:

- a) julgar procedente, por vício de violação de lei, o pedido de anulação do acto tributário objecto do pedido arbitral correspondente às liquidações de Imposto do Selo referentes ao ano de 2013, relativas ao artigo urbano ..., da freguesia de Alvalade, Lisboa;
- b) condenar a requerida no pagamento das custas do processo.

VALOR DO PROCESSO: De acordo com o disposto nos art. 306º, n.º 2 do Código de Processo Civil, art. 97º-A, n.º 1, a) do Código do Processo e de Procedimento Tributário e art. 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 28.589,50 € (vinte e oito mil quinhentos e oitenta e nove euros e cinquenta cêntimos).

CUSTAS: Nos termos do disposto no art. 22.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas

em 1.530,00 € (mil quinhentos e trinta euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 15-04-2015

O árbitro

António Alberto Franco