

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 378/2015-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS; Prédio em propriedade vertical total.

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

1. Pedido

A..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., ..., 2.º, ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou, em 12-06-2015, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2.º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista a:

- A anulação dos actos de liquidação de Imposto de Selo liquidado ao abrigo da verba 28.1 do Tabela Geral do Imposto de Selo, referentes ao ano 2014 e corporizados nos documentos:
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 1.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 1.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 2.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 2.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 3.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 3.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 4.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 4.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 5.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 5.º E
 - 2015..., no valor de 567,90 euros, fracção CV126

- 2015..., no valor de 610,80 euros, fracção R/C D
- 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção R/C E

– A restituição à Requerente dos montantes indevidamente pagos relativos às liquidações impugnadas, acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios.

Para sustentar o seu pedido, a Requerente alega, em síntese:

- A Requerente é proprietária do prédio urbano em propriedade vertical total sito na Rua..., números ... a..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana tributária sob o artigo n.º ... da Freguesia de...;
- O mencionado prédio é composto por vinte e quatro fracções com utilização independente, em que treze se destinam a habitação, dez destinam-se a garagem, e uma é destinada a comércio, não estando constituído em propriedade horizontal;
- O valor patrimonial tributário de cada uma das treze fracções afectas a habitação, determinado separadamente, à data das liquidações, está compreendido entre 57.690,00 Euros e 86.190,00 Euros;
- A soma dos valores patrimoniais das treze fracções afectas a habitação perfaz o valor de 1.066.860,00 Euros;
- Nos termos do disposto na verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), a tributação dos prédios urbanos aí mencionados depende da verificação de três elementos, a saber a propriedade, o valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de Euros e a afectação habitacional;
- Sendo certo que o n.º 4 do art.º 2.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) (aplicável no âmbito do Imposto de Selo por força do art.º 1.º, n.º 6 do Código do Imposto de Selo) determina que cada fracção autónoma no regime de propriedade horizontal é havida como constituindo um prédio, nada na lei aponta para a discriminação entre prédios em propriedade vertical e horizontal, no que se refere à sua identificação como prédios urbanos habitacionais, concluindo-se que partes autónomas de prédios em propriedade vertical com afectação habitacional devem ser consideradas prédios urbanos habitacionais;

- A própria Autoridade Tributária admite que assim é, pois das liquidações por si emitidas resulta que o valor de incidência tomado em consideração é o valor patrimonial de cada andar com utilização independente, além de que aquelas liquidações são individualizadas – um acto de liquidação sobre cada um dos andares integrantes do referido prédio urbano;
- Acresce ainda que a tributação da verba 28 da TGIS incide sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI, conforme consta da própria lei (parte final da verba 28.1 da TGIS);
- No mesmo sentido milita o elemento subjectivista da interpretação. Se a intenção do legislador, com a instituição da tributação da verba 28.1 da TGIS, foi tributar as habitações de luxo, as partes habitacionais de um prédio em propriedade vertical não poderão ser objecto de tributação em função do valor patrimonial tributário global do prédio, mas só poderão sê-lo em função do valor patrimonial tributário atribuído a cada parte;
- A interpretação que a Autoridade Tributária faz da verba 28.1 da TGIS é inconstitucional, por violação dos princípios da igualdade fiscal, da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da justiça, da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, enunciados nos artigos 13.º, 18.º, 81.º al. b), 103.º e 104.º da Constituição Portuguesa, pois com essa interpretação a Administração Tributária trata situações iguais (prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade total compostos por partes susceptíveis de utilização independente) de forma distinta.

2. Resposta

Na sua Resposta, a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, alega, em síntese:

- O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1 da TGIS consiste na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000 de euros;

- O valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente;
- O artigo 80.º, n.º 2 do CIMI declara que a cada prédio corresponde um único artigo matricial, regra que é excepcionada para os prédios mistos e para os prédios urbanos em propriedade horizontal;
- O prédio em causa não é um prédio em propriedade horizontal;
- A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afectada pelo facto de todos ou parte dos andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente;
- No presente caso, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes;
- O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1, da Tabela Geral, resultando isto do facto determinante de a aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas;
- Sobre a violação do princípio constitucional da igualdade tributária, a AT entende que a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio constitucional da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e de prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações;
- A constituição da propriedade horizontal implica, é um facto, uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma avaliação (ofício – circulado n.º 40.025, de 11.08.200, da DSCA), mas o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente e apenas por isso, arbitrária;

- As liquidações impugnadas e a interpretação que a Autoridade Tributária faz da verba 28 da TGIS não consubstanciam qualquer inconstitucionalidade;
- Seria inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou divisão a divisão.

3. Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações

Com a concordância das Partes, o Tribunal determinou a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT .

As Partes prescindiram de apresentar alegações finais.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 24-08-2015, tendo sido o Árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n-º 1, als. a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades no processo.

III. Fundamentação

1. Questões a decidir

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

- A aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos em propriedade vertical formados por partes susceptíveis de utilização independente considerados como um todo, com a consequência de que o valor patrimonial tributário a ter em conta para

efeitos de incidência do imposto será, em caso de resposta afirmativa, o valor patrimonial tributário do prédio;

- Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a constitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, se interpretada no sentido de abranger os terrenos para construção, em face do princípio constitucional da igualdade.

2. Matéria de facto

São os seguintes os factos considerados provados com relevância para a decisão:

- A Requerente era, à data do alegado facto tributário, proprietária do prédio urbano em propriedade vertical total sito na Rua da..., números ... a..., Lisboa, inscrito a matriz predial urbana tributária sob o artigo n.º ... da Freguesia de...;
- Trata-se de prédio descrito como urbano, em propriedade vertical total, composto por partes susceptíveis de utilização independente;
- A soma dos valores patrimoniais das treze fracções afectas a habitação perfaz o valor de 1.066.860,00 Euros;
- A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de imposto de selo, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, sobre as partes independentes do referido prédio com afectação habitacional e referentes ao ano de 2014:
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 1.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 1.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 2.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 2.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 3.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 3.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 4.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 4.º E
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 5.º D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção 5.º E

- 2015..., no valor de 567,90 euros, fracção CV126
 - 2015..., no valor de 610,80 euros, fracção R/C D
 - 2015..., no valor de 861,90 euros, fracção R/C E
-
- O montante total de imposto liquidado, nas referidas liquidações, é de 10.668,60 euros;
 - À data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente havia procedido ao pagamento da primeira prestação dos montantes liquidados, perfazendo o total de 3.556,20 Euros.

Os factos indicados foram considerados provados com base na documentação junta ao processo.

3. Do direito

3.1. Da questão da legalidade dos actos de liquidação

A questão a decidir nos presentes autos foi até hoje objecto de inúmeras decisões arbitrais. A orientação jurisprudencial destas decisões arbitrais não é totalmente uniforme. Uma parte dessa jurisprudência vai no sentido de considerar contrária ao princípio constitucional da igualdade a interpretação que a Requerida faz da verba 28.1 da TGIS, no caso de prédios verticais em propriedade total compostos por partes susceptíveis de utilização independente, e que consiste em tomar o somatório dos valores patrimoniais tributários das partes com afectação habitacional para determinar a incidência da verba 28.1 da TGIS. Fizeram-se eco desta orientação, entre outras, as decisões arbitrais proferidas nos processos 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T, 218/2013-T e 14/2014-T. Recentemente, o Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 692/2015, de 16 de Dezembro de 2015 (processo n.º 51/2014), pronunciou-se no sentido da constitucionalidade da norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes susceptíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial.

Entretanto, pronunciou-se sobre esta mesma questão o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 09-09-2015, proferido no processo n.º 47/15.

Neste acórdão, que tomamos como base da nossa decisão nos presentes autos, profere o STA:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.”

E prossegue o Tribunal:

“(…)A presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, - «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI».

Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.

Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece 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».

Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.

Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.

Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).

Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.

De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].

Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência.”

Assim, seguindo de perto a jurisprudência do acórdão citado:

A incidência da verba 28.1 da TGIS é composta por vários elementos:

- i) A qualificação do prédio como urbano
- ii) A afectação habitacional (na redacção em vigor à data do facto tributário)
- iii) O valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 000 000 euros.

Um prédio, para efeitos da verba 28.1 da TGIS é o mesmo que um prédio para efeitos do Imposto Municipal sobre Imóveis, por força do artigo 1.º, n.º 6 do CIS.

Não definindo o Código do Imposto de Selo o que deve entender-se por “prédio com afectação habitacional”, a interpretação do conceito deve basear-se na própria letra da lei, como ponto de partida. Com base na letra da lei, prédio com afectação habitacional é aquele cujo destino normal é a habitação.

Se, para aferir a afectação habitacional, a Requerida – interpretando a lei – toma por base cada parte do prédio em propriedade total, como se de um prédio se tratasse, não pode tomar por base todo o prédio, para aferir o preenchimento do elemento relativo ao valor patrimonial tributário.

Mas na verdade a Requerida nem sequer toma por base o valor patrimonial tributário do prédio, mas antes a soma dos valores patrimoniais tributários das várias partes com afectação habitacional, procedimento que não tem qualquer apoio na letra da lei, nem é lógico e demonstra que a Requerida não toma como base de incidência o prédio no seu todo.

Perante a incerteza da formulação legal, o intérprete tem que decidir se a unidade a considerar para aferir a incidência é a parte ou é o todo. Se é a parte, todos os critérios se devem verificar em relação à parte. Se é o todo, todos os critérios terão que se verificar em relação ao todo.

Por todo o exposto, cumpre concluir que as liquidações de imposto de selo impugnadas são ilegais, por violação da lei de imposto, ao incidirem sobre partes independentes de prédios em propriedade total mas tomando por base o valor patrimonial tributável da soma das mesmas partes.

3.2. Da questão do direito a juros indemnizatórios

Peticiona ainda a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

Em face da fundamentação expendida, deve concluir-se que a ilegalidade das liquidações impugnadas resulta de erros imputáveis exclusivamente à Administração Tributária.

Na verdade, estando demonstrado que a Requerente pagou imposto indevido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios sobre os montantes pagos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPT) até à emissão da respectiva nota de crédito, tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

IV. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos:

1º: Julga-se totalmente procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação impugnados;

2º: Condena-se a Requerida, ao abrigo do artigo 24.º, n.º 1, al. b), ao reembolso da quantia de 3.556,20 Euros (três mil, quinhentos e cinquenta e seis euros e vinte cêntimos), acrescida dos correspondentes juros indemnizatórios.

Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 10.668,60 euros.

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

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 25 de Janeiro de 2016

O Árbitro

(Nina Aguiar)