

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 460/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; andares ou divisões suscetíveis de utilização independente; inimpugnabilidade das prestações; competência do Tribunal Arbitral

Decisão Arbitral

Requerentes:

A...,

B..., e

C...

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

1. Pedido

A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... n.º ..., ..., ...-... ...; B..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... n.º ...,, e C..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... n.º ... – ..., ...-... ..., (doravante designados por impugnantes), coligados nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, apresentaram, em 20-07-2015, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 2.º e no art. 10.º 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 à anulação dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) liquidado ao abrigo da verba 28.1 do Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), corporizados nos documentos:

– 2015 ...

- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...

Para sustentar o seu pedido, os Requerentes alegam, em síntese:

Os Requerentes são proprietários do prédio urbano em propriedade total sito na Rua ... nºs ...-..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana tributária da freguesia de ... – Lisboa, sob o artigo n.º ..., e o qual é composto por cinco divisões susceptíveis de utilização independente, todas habitacionais;

Os Requerentes foram notificados das referidas liquidações, as quais se fundamentam na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS);

Através da verba 28.1 da TGIS, que faz incidir imposto de selo sobre os prédios urbanos com afectação habitacional, que tenham um valor patrimonial igual ou superior a um milhão de euros, o legislador visa apenas os “fogos de luxo” e de “elevado valor patrimonial”, e nunca, relativamente a modestas habitações como as que compõem o imóvel em causa;

Tal como nas leis suas antecessoras, o actual Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) prevê que as partes susceptíveis de utilização independente que compõem os prédios em propriedade total sejam tributadas autonomamente, o que faz com que também o devam ser no âmbito do Imposto do Selo.

Sendo assim, apenas o valor patrimonial tributário de cada parte independente é relevante para determinar a aplicabilidade da verba 28.1 do Imposto do Selo;

As partes susceptíveis de utilização independente que compõem os prédios em propriedade total sempre foram tributadas de forma análoga às fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal, sem que nunca se tenha exigido a constituição dos prédios em propriedade horizontal;

Uma tributação que penalize o regime de propriedade total, relativamente ao da propriedade horizontal, sem que seja dada aos contribuintes informação prévia e possibilidade de alterarem a forma jurídica da propriedade não seria conforme com os princípios da segurança jurídica e da boa fé que devem existir na autuação entre a Administração e particulares, consagrados, principalmente, nos artigos 59.º da LGT e 7.º do Código do Procedimento Administrativo, disposições estas que tiveram a sua origem nos artigos 22.º, 266.º e 267.º da Constituição da República;

É incompatível com o n.º 1 do artigo 59.º da LGT «a imagem de uma Administração Tributária todo-poderosa perante um contribuinte em posição de mera sujeição.

Sujeitar tais habitações a Imposto de Selo, somente pela inexistência do instrumento jurídico que formalizasse e formalize a propriedade horizontal, é negar totalmente o princípio que vigora em Direito Fiscal da “prevalência da substância sobre a forma.”

2. Resposta

Na sua Resposta, a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira começa por alegar, por excepção, a inimpugnabilidade do objecto do litígio, com o argumento de que o acto de liquidação da verba 28 do IS é único, não podendo cada prestação ser impugnada autonomamente.

Verificar-se-ia assim a excepção dilatória prevista al. c), do n.º 1, do art. 89.º do CPTA, subsidiariamente aplicável aos autos pelo art. 29.º, n.º 1, al. c), do RJAT, o que obstaría ao conhecimento do mérito da causa e acarretaria a absolvição da Requerida da instância.

Já por impugnação, a Requerida alega, sucintamente, o seguinte:

O facto tributário, no caso da verba 28.1 da TGIS, é a 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 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 facto de, nos termos do CIMI, as partes do prédio deverem ser avaliadas separadamente e tributadas separadamente para efeitos daquele imposto, não faz com que o prédio deixe de ser apenas um;

A opção de legislador de submeter os prédios em propriedade horizontal e a propriedade total a regimes distintos é justificada por se estar perante dois regimes de direito civil distintos.

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, por sua opção, não apresentaram alegações finais.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 05-10-2015, tendo sido o Árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11.º, n.º 1, als. a) e b) do RJAT e 6.º e 7.º 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.

É admissível a coligação de autores, em face do art. 3.º, n.º 1 do RJAT.

Não foram identificadas nulidades no processo.

III. QUESTÕES A DECIDIR

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

- A procedência da invocada pela Requerida exceção de incompetência do Tribunal Arbitral;
- 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.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

1. Matéria de facto

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

- Os Requerentes eram, à data do alegado facto tributário, comproprietários do prédio urbano sito na Rua ... n.ºs ...-..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana tributária da freguesia de ... – Lisboa, sob o artigo n.º ...;
- Trata-se de prédio descrito como urbano, em propriedade vertical total, composto por partes susceptíveis de utilização independente;
- As partes encontram-se individualizadas na matriz predial tributária e cada uma tem quantificado o respectivo valor patrimonial tributário;
- Nenhuma das partes tem valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros;
- O valor patrimonial tributário do conjunto das partes do prédio com afectação habitacional é de 1.132.480,00 euros;
- A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo, ao abrigo da verba 28.1 da respectiva Tabela Geral, sobre as partes independentes do referido prédio com afectação habitacional;
- O montante total de imposto liquidado, nas referidas liquidações, é de 8.493,84 euros;

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

Não existem factos alegados considerados não provados com relevância para a decisão da causa.

2. Do direito

a. Procedência da invocada pela Requerida excepção de incompetência do Tribunal Arbitral

No intróito da petição inicial, lê-se que os Requerentes “vêm apresentar pedido de pronúncia arbitral em matéria tributária (...) tendo em vista a declaração de ilegalidade [do acto] das liquidações do Imposto de Selo da verba 28.1 da TGIS, do ano de 2014, no total de 8.493,84 euros (...)”:

Não há qualquer dúvida, pois, de que o objecto do pedido de pronúncia arbitral é a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de um tributo, os quais são impugnáveis através da via arbitral, nos termos do art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

Não se vê qualquer base para a afirmação, sustentada pela Requerida, de que o pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a anulação “das prestações do imposto”.

Improcede, portanto, a excepção invocada.

b. 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 realiza 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, 14/2014-T, entre outras.

Recentemente, o Tribunal Constitucional, nos acórdãos: n.º 590/2015, de 11 de Novembro; n.º 692/2015, de 16 de Dezembro de 2015; e n.º 83/2016, de 4 de Fevereiro de 2016, 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.

Não cremos que o Tribunal Constitucional tenha razão nesta sua jurisprudência, pois nos parece flagrantemente violador do princípio da igualdade submeter a tributação um prédio vertical composto por fracções susceptíveis de utilização independente e não submeter um prédio com as mesmas características físicas, com a mesma função económica e com o mesmo valor patrimonial, que não está constituído em propriedade horizontal.

Recordemos e frisemos que a igualdade tributária tem como parâmetro a capacidade contributiva, como o próprio Tribunal Constitucional repetidamente tem reconhecido, a qual está absolutamente desligada, neste caso, da forma jurídica da propriedade.

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.”

Consideramos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo assenta em fundamentos correctos, pelo que entendemos dever aplicá-la ao caso *sub judice*, sem qualquer modificação.

No âmbito do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o legislador estabeleceu claramente, no artigo 12.º, n.º 2 do CIMI, que as partes de prédio com utilização independente são avaliadas separadamente, sendo esse valor tomado como base da liquidação de imposto.

No âmbito do Imposto do Selo, o artigo 13.º, n.º 1 do respectivo código dispõe que “o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI”.

Portanto, parece claro que o legislador pretendeu que fosse considerado o valor patrimonial tributário das partes com utilização independente.

A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira parece conformar a sua actuação com este entendimento, ao emitir actos de liquidação de Imposto do Selo individualizados em relação a cada parte.

Acresce que, de acordo com o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Ora, o elemento subjectivo da interpretação, a retirar dos elementos históricos que são sobejamente conhecidos nesta matéria, e que são parcialmente reproduzidos no acórdão do STA citado, indica claramente a intenção do legislador de submeter a tributação casas habitacionais de elevado valor.

Em consonância com todos os elementos interpretativos mencionados, deve considerar-se que, estando-se perante um prédio em propriedade total formado por partes susceptíveis de utilização independente, só há lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentar um valor patrimonial tributário igual ou 1.000.000,00 de euros.

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 tributário da soma das mesmas partes e quando nenhuma dessas partes tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros.

IV.DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, julga-se totalmente procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação impugnados;

Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 8.493,84 euros oito mil, quatrocentos e noventa e três euros e oitenta e quatro cêntimos).

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, 23 de Março de 2016

O Árbitro

(Nina Aguiar)