

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 214/2016-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS, Propriedade vertical.

Decisão Arbitral

I - Relatório

1. B...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO ABERTO, contribuinte ..., cuja entidade gestora é a **B...– SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIARIO, S.A.**, com sede na Rua ...,, ... Piso, ...-... Lisboa, requereu a constituição do tribunal arbitral em matéria tributária tendo em vista a declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento expresso de recurso hierárquico de ato de indeferimento de reclamação graciosa e, conseqüentemente, da ilegalidade dos atos de liquidação de imposto do selo, no montante global de € 32 744,00, relativos ao prédio urbano, não constituído em regime de propriedade horizontal, inscrito na matriz predial respetiva da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo A referida liquidação, efetuada com base na norma do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo (CIS), conjugada com a Verba n.º 28.1 da respetiva Tabela Geral, reporta-se ao ano de 2013. Em consequência da declaração de ilegalidade dos mencionados atos, solicita a Requerente que seja determinada a anulação das liquidações em causa e reembolso do montante pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios contados nos termos legais.

2. Como fundamento do pedido, a Requerente alega, em síntese, que a tributação prevista nas citadas normas tem como objeto os prédios urbanos, com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI seja igual ou superior a € 1 000 000 (um milhão de euros). No caso de prédios não constituídos em propriedade horizontal mas integrados por partes ou divisões suscetíveis de utilização independente o valor

patrimonial utilizado para efeitos de IMI, e conseqüentemente, relevante para efeitos da incidência do imposto do selo, é, de acordo com a norma supra citada, o valor determinado com referência a cada uma dessas partes ou divisões.

3. Por seu lado, a Requerida - Administração Tributária e Aduaneira (AT) -, em resposta ao alegado, pronuncia-se pela improcedência do pedido e, conseqüentemente, pela manutenção dos questionados atos de liquidação, com fundamento na circunstância de se estar perante um único prédio urbano, sendo relevante para efeitos de incidência do imposto do selo o valor resultante do somatório dos valores patrimoniais atribuídos às diversas partes que o integram.

4. O pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 07-04-2016, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida (AT) em 18 do mesmo mês.

5. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação em 08-06-2016.

6. Devidamente notificadas dessa designação, as partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, o tribunal arbitral singular foi constituído em 24-06-2016.

8. Regularmente constituído, o tribunal arbitral é materialmente competente, face ao preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT, e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/03).

10. Atento o conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas partes, que se julga suficiente para a decisão, o Tribunal decidiu dispensar a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.

11. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas quaisquer outras questões que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final.

II - Matéria de facto

12. Com relevância para a apreciação da questão suscitada, destacam-se os seguintes elementos factuais:

12.1. O Requerente é proprietário do prédio urbano situado em ..., designado por Bloco C, inscrito na matriz predial respetiva da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo

12.2. O prédio em causa, em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, é composto por 9 edifícios, 4 pisos e 35 andares ou divisões com utilização independente, afetas a comércio ou indústria e a habitação.

12.3. A cada uma das divisões independentes foi atribuído um valor patrimonial tributário separadamente determinado de acordo com a norma da alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

12.4. Nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros), resultando

do seu somatório um valor patrimonial total de € 3 194 330,00 (três milhões, cento e noventa e quatro mil, trezentos e trinta euros).

12.5. Considerando o valor patrimonial total do imóvel, a AT procedeu a liquidações do imposto do selo, previsto na Verba 28.1 da respetiva Tabela Geral, com referência ao ano de 2013 e a cada uma das unidades suscetíveis de utilização independente.

12.6. Para pagamento em maio, julho e novembro de 2014 foram remetidas à Requerente as notas de cobrança relativas a três prestações das liquidações em causa.

12.7. Na sequência da referida comunicação, a Requerente, tendo embora efetuado o pagamento do imposto liquidado, interpôs reclamação graciosa junto do competente Serviço de Finanças, requerendo a anulação das liquidações e reembolso dos valores pagos.

12.8. A reclamação fundamenta-se no facto de o prédio em causa se encontrar dividido em unidades de alojamento em propriedade vertical e nenhuma das partes suscetíveis de utilização independente destinadas a habitação possuir um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros) (Doc.1).

12.9. Pelo que, considerando, para determinação do referido limiar, o valor patrimonial resultante do somatório daquelas partes independentes, os atos tributários reclamados enfermam de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e de facto, devendo os mesmos ser objeto de anulação.

12.10. Por despacho de 18-12-2014 a AT pronunciou-se pelo indeferimento total da reclamação graciosa com o fundamento de que:

“ O prédio em causa, ainda que tenha partes ou divisões suscetíveis de utilização independente o conceito jurídico é de que este prédio constitui uma única unidade, uma vez que a sua titularidade apenas pertence à reclamante. O facto de, neste caso, cada andar ou divisão suscetível de utilização independente constar separadamente na inscrição matricial e com o respetivo valor de cada uma delas, apenas releva para efeitos fiscais, face ao conceito de prédio constante do artigo 12.º do CIMI e da matéria regulada no mesmo código para a organização das matrizes” (Doc. 4)

12.11. Em 21-01-2015, a ora Requerente interpor recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, reiterando o pedido e fundamentação da mesma constantes (Doc.5).

12.12. Por despacho de 07-01-2016, notificada à Requerente em 8 do mesmo mês, foi o referido recurso objeto de indeferimento, com o fundamento de *“As liquidações ora controvertidas, processaram-se, pois, de acordo com o normativo vigente, atentas as qualidades do contribuinte e o facto do VPT do prédio com afetação habitação, constituído em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ser superior a € 1 000 000,00” (Doc.6)*

13. Não existem outros factos relevantes para a decisão de mérito que não se tenham provado.

III - Matéria de direito

14. Como já anteriormente referido, a Requerente no seu pedido de pronúncia arbitral sustenta, no essencial, que a norma da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo não é aplicável a prédios em propriedade total integrados por partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, sempre que o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma das que se destinem a habitação não exceda € 1 000 000,00 (um milhão de euros).

15. Para além de questionar diretamente a norma de incidência tributária, na interpretação subjacente às questionadas liquidações a Requerente invoca a violação dos princípios constitucionais da legalidade e igualdade fiscal, assim como do princípio da verdade material.

16. Ao alegado pela Requerente, respondeu a AT, em síntese, que a Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo incide sobre os prédios urbanos com afetação habitacional e que o valor patrimonial tributário de que depende a aplicação dessa norma legal é, como resulta expressamente da lei, o valor patrimonial de cada prédio e não das suas partes distintas, ainda que suscetíveis de utilização independente. Concluindo, assim, que o ato tributário em causa, não tendo violado qualquer norma legal, deve ser mantido.

17. Das posições expressas pela Requerente e pela Requerida, acima sintetizadas, decorre estar em causa a apreciação de matéria estritamente jurídica, sendo desnecessária a produção de prova para além dos elementos documentais juntos ao processo.

18. Com efeito, a questão a decidir centra-se, tão-somente, em saber se no âmbito da incidência do imposto do selo a que se refere a Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) se contêm, ou não, os prédios urbanos habitacionais, que, embora não constituídos em propriedade horizontal, sejam integrados por andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sempre que o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas partes distintas não excede o valor de € 1.000 000 (um milhão de euros).

19. Por outras palavras, trata-se de saber se o elemento quantitativo relevante previsto na referida norma deve ser considerado em função do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma das partes, como pretende a Requerente, ou se esse elemento é o que resulta do somatório dos valores patrimoniais a elas atribuído, conforme defende a AT.

20. Importa, assim, antes de mais, uma análise, ainda que sucinta, dos pressupostos da incidência do imposto do selo sobre prédios urbanos com afetação habitacional, com recurso às normas fiscais relevantes para a definição dos respetivos conceitos legais.

III.1 - Da incidência tributária

21. Através da Lei n.º 55-A/2912, de 29/10, foi aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo a Verba 28, sujeitando a este tributo os prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00.

22. A base tributável é constituída pelo valor patrimonial tributário considerado para efeitos do IMI, sendo aquele tributo anualmente liquidado pela AT relativamente a cada prédio urbano (CIS, art.23.º, n.º7), à taxa de:

- 1%, por prédio urbano com afetação habitacional;
- 7,5%, por prédio, quando os sujeitos passivos, não sendo pessoas singulares, sejam residentes em país, território ou região sujeitos a regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

23. São sujeitos passivos, e devedores do imposto, os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios em 31 de Dezembro do ano a que o tributo respeita, conforme decorre do artigo 8.º do CIMI, por remissão expressa dos artigos. 3.º, n.º 3, alínea u), e 2.º, n.º4, do Código do Imposto do Selo (CIS).

24. No tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, determinação da base tributável, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, por remissão expressa dos artigos 5.º, n.º1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS. Em geral, por remissão do artigo 67.º, n.º2, do mesmo Código, são de aplicação supletiva às matérias não especialmente reguladas, as disposições do CIMI.

25. Não se questionando, no presente caso, a espécie do prédio em causa, classificado como de urbano e de afetação habitacional, de acordo com os critérios estabelecidos nos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, está apenas em causa saber-se qual o exato sentido

da expressão "valor patrimonial considerado para efeitos de IMI" constante da norma de incidência do imposto do selo.

26. Há, assim, que recorrer às regras do Código do IMI relativas ao tratamento que, em sede deste imposto, é conferido às partes de prédios urbanos suscetíveis de utilização independente, em especial no tocante à determinação do respetivo valor patrimonial tributário e regras aplicáveis à liquidação e pagamento do referido tributo.

27. De acordo com o n.º 3 do artigo 12.º do citado Código, que estabelece o conceito de matriz predial, "*cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina o respetivo valor patrimonial tributário.*"

28. A autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no artigo 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano.ⁱ

29. Porém, na economia do IMI a autonomização das partes de prédio urbano suscetíveis de utilização independente não se limita à sua separação na inscrição matricial e discriminação do respetivo valor patrimonial tributário. Essa autonomia estende-se à própria liquidação do tributo.

30. Com efeito, determina o artigo 119.º, n.º 1, do mencionado Código, que o documento de cobrança do imposto deverá conter a discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização de independente e respetivo valor patrimonial tributário. Para cumprimento a

este preceito, a liquidação do IMI, no estrito sentido de aplicação da taxa à base tributável, não toma como referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos às partes autónomas de um mesmo prédio, mas o valor atribuído a cada uma delas individualmente considerado.

31. No mesmo sentido da individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas de prédios urbanos, releva, ainda, a norma do n.º 1 do artigo 15.º-O, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11.

32. De acordo com o preceituado na referida norma, a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja objeto da referida avaliação.

33. Resulta, assim, das normas relevantes do CIMI, por remissão aplicáveis ao imposto do selo a que se refere a Verba 28 da respetiva Tabela, que as partes autónomas de prédios urbanos assumem plena autonomia, em termos de avaliação e descrição na matriz predial e liquidação do imposto.

34. Ao referir-se ao valor patrimonial considerado para efeitos do IMI, a norma de incidência e quantificação do imposto do selo a que se refere a Verba 28 da respetiva Tabela não pode senão apelar para a realidade acima descrita, ou seja, para o valor patrimonial tributário considerado em sede de IMI relativamente a cada parte de prédio urbano suscetível de utilização independente.

35. Como, de resto, se encontra espelhado nas liquidações que se questionam no presente pedido de pronúncia arbitral: a AT, depois de, sem apoio legal, operar o somatório dos valores patrimoniais tributários das diversas partes autónomas do prédio para daí extrair o pressuposto quantitativo a incidência do imposto do selo, opera a liquidação com referencia a cada uma dessas partes ainda que, individualmente, nenhuma delas atinja aquele valor.

36. Salienta-se que a questão colocada neste processo é, em tudo, idêntica às que foram colocadas e decididas em numerosas decisões arbitrais ⁱⁱ, bem como acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo ⁱⁱⁱ, a cuja conclusão, no sentido da ilegalidade da decisão da AT de sujeitar a tributação as partes habitacionais de um prédio em propriedade total em função do VPT global do prédio e não do que é efetivamente atribuído a cada uma das partes separadamente, se adere inteiramente.

IV - Do direito a juros indemnizatórios

37. A par da declaração ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento de recurso hierárquico e anulação das liquidações com o conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito aos juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

38. Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido preceito, 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.*" Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

39. O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT supra referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No presente caso, mostram-se preenchidas ambas as condições, constituindo-se, pois, a obrigação de juros indemnizatórios a favor do contribuinte, que assim se declara.

V - Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade e anulação da decisão de indeferimento de recurso hierárquico identificada no presente processo.

- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando a anulação das liquidações questionadas com o conseqüente reembolso das importâncias pagas, acrescidas dos respetivos juros indemnizatórios, devidos e quantificados nos termos legais.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em € 32 744,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º1, alíneas a) e b), do RJAT e artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em € 1 836, 00, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 1 de outubro de 2016,

O árbitro,
Álvaro Caneira

ⁱ Vd. Silvério Mateus e Leonel Corvelo de Freitas, "Os Impostos sobre o Património Imobiliário e o Imposto do Selo Comentados e Anotados", Engifisco, Lisboa 2005, pags.159 e 160.

ⁱⁱ Entre muitas outras, e referindo-se apenas as mais recentes: CAAD, Procs. 544/2015-T, 552/2015-T, 554/2015-T, 560/2015-T, 562/2015-T, 573/2015-T, 576/2015-T, 581/2015-T, 589/2015-T, 597/2015-T, 606/2015-T, 632/2015-T, 643/2015-T, 644/2015-T, 651/2015-T, 659/2015-T, 681/2015-T, 718/2015-T, 755/2015-T, 768/2015-T, 777/2015-T, 10-2016-T, 20/2016-T.

ⁱⁱⁱ Vd. STA, Procs. 047/15, 01352/15, 01354/15, 01504/15, 01534/15, 0166/16, 0498/16.