

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 603/2016-T

Tema: Imposto do Selo – Propriedade vertical; Verba 28.1 da TGIS.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., S.A., sociedade comercial com sede na Rua ..., n.º ... –..., ...-... Lisboa, titular do número único de matrícula e de identificação de pessoa coletiva..., doravante designada por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º 1 a) e 10.º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de ilegalidade e consequente anulação dos 9 atos tributários de liquidação de Imposto do Selo (IS), referentes ao ano de 2015, no montante total de € 10.026,50, bem como a condenação da Requerida a restituir à Requerente as importâncias indevidamente liquidadas e pagas, acrescidas dos juros indemnizatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) é proprietária de nove divisões com utilização independente do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa;
- b) cada uma das divisões com utilização independente foi individualmente avaliada para os efeitos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), não detendo nenhuma delas um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de euros;
- c) a Administração Tributária considerou ser a Requerente sujeito passivo do Imposto do Selo, verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), por ser proprietária de um prédio com um valor patrimonial tributário de € 1.002.650,00,

- resultante da soma dos valores das várias divisões com utilização independente detidas pela Requerente naquele prédio;
- d) o critério para a tributação em sede de Imposto do Selo deve ter em conta o valor patrimonial constante da matriz de cada uma das divisões individualmente consideradas;
 - e) para efeitos de sujeição ou não a Imposto do Selo, não pode a Administração Tributária considerar como valor de referência o valor total do prédio constituído em propriedade vertical, procedendo à soma dos valores das divisões com utilização independente por não se encontrar este constituído em regime de propriedade horizontal;
 - f) o legislador estabeleceu expressamente que o Imposto do Selo incidiria apenas sobre os prédios cujo valor patrimonial tributário fosse igual ou superior a 1 milhão de euros, o que não é o caso de nenhuma das divisões com utilização independente detidas pela Requerente no indicado prédio.

A Requerente juntou 3 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 2 a) do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral colectivo foi constituído em 26 de Dezembro de 2016.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) o prédio em causa nos presentes autos encontra-se constituído em regime de propriedade total, com partes suscetíveis de utilização independente, integrando o conceito jurídico tributário de “prédio”;
- b) neste caso, o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afetação habitacional;

- c) para efeitos de IMI e de Imposto do Selo, a Requerente não é proprietária de 9 fracções autónomas, mas sim de um único prédio;
- d) a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados, e a lei fiscal respeita tal diferença;
- e) a inscrição matricial nos termos do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI, que parte da avaliação autónoma dos andares ou divisões independentes, não afecta a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral efectuada com base no valor patrimonial tributário total do prédio.

A Requerida não juntou documentos nem arrolou nenhuma testemunha, tendo junto cópia do processo administrativo.

A reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações orais e escritas, foi dispensada, sem oposição das partes, atento o facto de, por um lado, não terem sido articuladas matérias susceptíveis de discussão na dita reunião e, por outro lado, o processo conter todos os elementos documentais necessários e suficientes para decidir de Direito.

II. QUESTÕES A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas Partes, reflectidas nos argumentos expendidos, facilmente se verifica que a única questão a decidir se reconduz à determinação do valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo nos casos de prédios constituídos em regime de propriedade total, compostos por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente; saber se o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões do prédio isoladamente consideradas ou o valor patrimonial tributário correspondente à soma de todos os valores patrimoniais tributários das divisões que o compõem.

III. MATÉRIA DE FACTO:

a. Factos provados:

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. Encontram-se inscritos na matriz a favor da Requerente nove andares ou divisões suscetíveis de utilização independente do prédio urbano inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa;
2. Para cada um dos nove andares ou unidades independentes foi determinado um valor patrimonial tributário separadamente, para efeitos de IMI;
3. Os valores patrimoniais tributários referidos no ponto anterior, isoladamente considerados, são inferiores a € 1.000.000,00;
4. Com referência ao ano de 2015 e ao prédio a que se alude em 1. anterior, a Requerida liquidou Imposto do Selo correspondente à Verba 28.1 da TGIS, no valor global de € 10.026,50, tendo sido a Requerente notificada de tais liquidações;
5. A Requerente não procedeu ao pagamento das liquidações efetuadas;
6. A Requerida instaurou processos de execução fiscal com vista à cobrança coerciva das liquidações impugnadas;
7. No âmbito dos processos de execução fiscal instaurados, a Requerente pediu o pagamento da dívida exequenda em prestações;
8. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações efetuadas, tendo sido notificada do seu indeferimento por ofício datado de 21/09/2016;
9. No dia 11/10/2016, a Requerente apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral.

b. Factos não provados

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

c. Fundamentação da matéria de facto

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos e cuja adesão à realidade não foi questionada.

IV. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

V. DO DIREITO:

Fixada que está a matéria de facto provada, cumpre agora, por referência àquela, apurar qual o Direito aplicável.

Analisada a argumentação expendida pelas Partes, facilmente se observa que o *quid* da questão a apreciar nos presentes autos reside em saber qual o valor patrimonial tributável a considerar para efeitos de incidência do Imposto do Selo, previsto na Verba 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A / 2012, de 29 de Outubro, no caso de prédios constituídos em propriedade total, compostos por andares ou divisões suscetíveis de utilização independente. Trata-se, pois, de uma questão do foro interpretativo.

A este propósito, invoca a Requerente que, não obstante à data das liquidações em causa nos presentes autos o prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, deve ser, para efeitos de sujeição ou não a Imposto do Selo, tratado como tal, atento o facto de todas as divisões constituírem verdadeiras frações autónomas, por constituírem divisões com utilização independente.

Por seu turno, a Requerida argumenta que, não se encontrando o prédio constituído em regime de propriedade horizontal, não pode ser este objeto de tal tratamento, correspondendo o valor patrimonial tributário do prédio à soma dos valores das suas partes e sendo sobre este valor, se aplicável, calculado o Imposto do Selo.

Para a apreciação da questão em causa nos presentes autos importa, antes de mais, trazer à colação o artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, que aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba nº 28, atualmente 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 €1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI – 1%;

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%”.

Dito isto,

Nos termos do artigo 2º do CIMI, *“prédio é toda a fração 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 coletiva 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 fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.”

O número 4 do citado artigo 2º prescreve expressamente que cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Os prédios dividem-se em rústicos (artigo 3º), urbanos (artigo 4º) ou mistos (artigo 5º), subdividindo-se os prédios urbanos em 4 espécies: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção e outros (artigo 6º).

Por seu turno, o número 2 do artigo 6º do CIMI esclarece 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”*.

Da análise conjugada dos referidos preceitos verifica-se que o CIMI não faz qualquer distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou total. Com efeito, pese embora o número 4 do artigo 2º refira expressamente que as frações autónomas dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal constituem, cada uma delas, um prédio, a verdade é que não exclui de tal classificação as divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total ou vertical.

E, onde a lei não distinguiu, não pode o intérprete fazê-lo.

Sendo certo, ademais, que, analisada a definição de prédio ínsita no número 1 do artigo 2º do CIMI, não vislumbramos qualquer razão para aqui não incluir as divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total, pois que estas constituem uma fração de território que faz parte integrante do património de uma pessoa singular ou coletiva e que tem valor económico.

Assente que está a classificação das divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total como prédios, nos termos e para os efeitos do

CIMI, parece-nos evidente constituírem cada uma destas divisões prédios, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS.

No caso dos autos, cada uma das divisões com utilização independente encontra-se individualmente classificada – cfr. ponto 2 dos factos provados.

Aliás, não fossem as divisões em causa nos presentes autos individualmente classificadas como um prédio e não teria qualquer sentido a elaboração de 9 notas de liquidação do Imposto do Selo, uma respeitante a cada unidade independente.

Com efeito, se estas divisões não fossem classificadas, individualmente, como prédios, então deveria ser elaborada uma única nota de liquidação, respeitante ao prédio.

Note-se que, conforme é aceite de forma pacífica por diversa jurisprudência, incluindo arbitral¹, a introdução da verba 28 na TGIS teve como objetivo a tributação dos prédios urbanos de elevado valor.

Pretendeu-se, com a introdução da tributação prevista na verba 28 da TGIS, tributar a riqueza, exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos “de luxo”.

Aliás, conforme resulta da jurisprudência arbitral supra citada, a qual seguimos de perto, dir-se-á que, analisada a discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República, verifica-se que 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.

¹ Veja-se, entre outras, decisões proferidas no âmbito dos processos 48/2013-T, 50/2013-T e 132/2013-T, todas disponíveis em www.caad.org.pt

Ora, se o objetivo da lei foi adequar a tributação em sede de Imposto do Selo à capacidade contributiva dos contribuintes, parece não revestir qualquer relevância a distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, não se vislumbra como possa a propriedade de determinadas divisões num prédio em regime de propriedade total significar maior riqueza e maior capacidade contributiva do que a propriedade do mesmo número de frações num prédio em regime de propriedade horizontal.

Manifestamente, não é por aí que se revela a maior ou menor capacidade contributiva, tanto mais que, como é sabido, a propriedade horizontal é um instituto jurídico relativamente recente, sendo certo que uma grande parte dos prédios antigos não se encontram constituídos neste regime, apesar de, na prática, funcionarem como tal.

Ora, o princípio da prevalência da substância sobre a forma impõe que a administração tributária valorize a verdade material. E, no caso dos autos, a verdade material consiste na inexistência de qualquer diferença substantiva entre as divisões propriedade da Requerente e as frações de um prédio constituído em propriedade horizontal.

No caso dos autos, verificada a identidade entre as divisões propriedade da Requerente e as frações de um prédio constituído em regime de propriedade horizontal, nenhum fundamento poderá ser invocado para justificar a não aplicação do mesmo regime a ambas as situações.

E, se no caso das frações do prédio constituído em regime de propriedade horizontal nenhuma dúvida existe de que o valor patrimonial tributário relevante para efeito de determinação da aplicação ou não do Imposto do Selo é o valor individual de cada uma das frações, não se vislumbra porque deverá tal questão suscitar-se no caso de divisões que não façam parte de prédio constituído em propriedade horizontal.

Distinguir, para efeito de sujeição ou não a Imposto do Selo, as frações autónomas dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal das divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total, representa uma clara violação dos princípios da justiça, da igualdade e proporcionalidade fiscal, da verdade material e da capacidade contributiva, não podendo, assim, ser acolhida tal distinção.

No caso dos autos, conforme resulta dos factos provados, nenhuma das divisões com utilização independente, ou melhor, nenhum dos prédios propriedade da Requerente, tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a um milhão de euros, pelo que não se encontram estes abrangidos pela norma de incidência prevista na verba 28 da TGIS.

Em face de tudo quanto ficou exposto, dúvidas não restam de que o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo nos casos de prédios constituídos em regime de propriedade total, compostos por várias divisões com utilização independente, é o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões do prédio e não, como defendido pela Requerida, o valor patrimonial tributário global do prédio, correspondente à soma de todos os valores patrimoniais tributários das divisões que o compõem.

Assim, resulta clara a inexistência de fundamento legal para os atos de liquidação de IS impugnados, impondo-se, por isso, a sua anulação.

A Requerente peticiona ainda a condenação da Requerida a restituir-lhe as importâncias indevidamente liquidadas e pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

No caso dos autos, resultou provado que a Requerente não procedeu ao pagamento das liquidações efetuadas, muito embora tenha, no âmbito dos processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva dos valores correspondentes, requerido o pagamento de tais montantes em prestações - cfr. pontos 5 a 7 da matéria de facto provada.

Desconhece-se, no entanto, se a Requerente pagou efetivamente algum montante no âmbito dos citados processos de execução fiscal, sendo certo que, se tiver pago algum valor, este deverá ser-lhe restituído, em face da já declarada ilegalidade das liquidações de IS efetuadas.

Para além da restituição dos valores que hajam sido pagos, tem ainda a Requerente direito ao recebimento de juros indemnizatórios, calculados sobre os montantes pagos.

Com efeito, a propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º n.º 1 da LGT que *“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.”*

No caso ora em apreciação, o erro que afeta as liquidações impugnadas é imputável à AT, que liquidou o imposto sem qualquer suporte factual ou legal, pelo que dúvidas não existem de que tem a Requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal supletiva e contados desde a data de cada um dos pagamentos que hajam sido efetuados até efetivo e integral reembolso das quantias pagas.

VI.DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de imposto do selo no valor global de € 10.026,50 e em consequência:
 - i) Anular os atos tributários de liquidação de imposto do selo n.ºs 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016... e as guias de pagamento emitidas;
 - ii) Condenar a Requerida a reembolsar à Requerente o imposto que haja sido pago;
 - iii) Condenar a Requerida no pagamento à Requerente dos juros indemnizatórios, calculados à taxa legal supletiva, desde a data de cada pagamento que haja sido efetuado até efetivo e integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 10.026,50, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e

b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 12º e do n.º 4 do artigo 22º do RJAT e do artigo 4.º do RCPAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, por ser a parte vencida.

Registe e notifique.

Lisboa, 08 de Março de 2017.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.