

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 455/2016-T

Tema: IS – Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo – prédio em propriedade total ou vertical com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. Em 28 de Julho de 2016 a sociedade “A... S.A.”, com sede na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e de pessoa colectiva ... (doravante designada por a “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à obtenção de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1 e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (de ora em diante designado RJAT), na sequência dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo (IS) do ano de 2015, datados de 5 de Abril de 2016, de cada um dos andares com utilização independente que integram o prédio urbano inscrito sob o artigo..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., do concelho de Lisboa, no valor global de € 11.399,20 (onze mil, trezentos e noventa e nove euros e vinte cêntimos).

2. No pedido de pronúncia arbitral a Requerente optou por não designar árbitro.

3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro único o signatário, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O tribunal arbitral ficou constituído em 25 de Outubro de 2016.

5. Em 04 de Novembro de 2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou resposta.

6. A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, assim como as alegações, por solicitação da Requerida, foram dispensadas, ao que o Tribunal atendeu por razões de economia e celeridade processual e da proibição da prática de actos inúteis, não tendo as Partes manifestado qualquer oposição.

7. A posição da Requerente, expressa no pedido de pronúncia arbitral, é, em resumo, a seguinte:

7.1. Os actos de liquidação objecto da presente pronúncia arbitral estão feridos de vício de erro sobre os pressupostos de direito, erro sobre os pressupostos de facto e vício de violação da lei.

7.2. 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 total do prédio, como é entendimento da Requerida, mas pelo VPT atribuído a cada um dos seus andares ou divisões.

7.3. Aliás, tendo em conta as regras do CIMI aplicáveis às matérias não reguladas no Código do IS respeitante à verba 28.º da Tabela Geral (cfr. artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS), cada andar ou divisão de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial (cfr. artigo 12.º, n.º 3 do CIMI).

7.4. Como tal, sendo o VPT de qualquer uma das dezasseis fracções destinadas a habitação constantes da matriz do prédio a que se referem estes autos, nos termos do CIMI, inferior a € 1.000.000,00, sobre ele não incide o imposto do selo da verba n.º 28.1 da TGIS.

7.5. Com efeito, nem pode a Requerida sufragar o entendimento de que a causa de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é a falta de constituição em regime de propriedade horizontal de um prédio como o dos autos, constituído por dezasseis fracções destinadas a

habitação, não podendo ser determinante dessa incidência a forma jurídica da propriedade do prédio.

7.6. Aliás, se o prédio em causa se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo IS.

7.7. Razão pela qual, a verdade material é a que se impõe nesta matéria como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio, traduzindo a discriminação operada pela Requerida uma discriminação arbitrária e ilegal.

7.8. Por isso, a Requerente entende que não estão verificados os pressupostos de que depende a aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, violando a Requerida os princípios da legalidade fiscal, da justiça, da igualdade, da proporcionalidade fiscal e da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.

7.9. Por todo o exposto, as liquidações de IS, referentes ao ano de 2015, no valor total de € 11.399,20, correspondentes ao prédio em referência, devem ser anuladas, com todas as consequências legais.

8. A posição da Requerida expressa na resposta, é, em síntese abreviada, a seguinte:

8.1. O que está em causa são liquidações que resultam da aplicação directa da verba 28.1 da TGIS que dispõe recair Imposto do Selo sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

8.2. Assim sendo, não existe qualquer erro imputável aos serviços, que se limitaram a actuar, como deviam, no estrito cumprimento da norma legal.

8.3. De facto, 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 o n.º 4 do artigo 2.º do CIMI.

8.4. Como tal, o VPT de que depende a incidência do Imposto do 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.

8.5. A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente. Tal prédio não deixa de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.

8.6. Por isso, o VPT de que depende a incidência do IS da verba 28.1 da TGIS tinha de ser o VPT global do prédio e não o de cada umas das suas partes independentes. O facto de o IMI ter sido apurado em função do VPT de cada parte do prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28.1 da TGIS.

8.7. Nesta cadência, a Requerida conclui pela improcedência total do pedido de pronúncia arbitral formulado, sendo evidente a conformidade legal do acto objecto dos presentes autos.

II – QUESTÃO DECIDENDA

10. Em face do exposto nos números anteriores, a principal questão a decidir é a seguinte:

- Os actos tributários das liquidações de Imposto do Selo da Verba 28.1 da Tabela Geral, Anexa ao Código de IS, referentes ao ano de 2015, datados de 05 de Abril de 2016, sobre cada um dos andares com utilização independente que integram o prédio urbano inscrito sob o artigo ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., do concelho de Lisboa, no valor global de € 11.399,20 (onze mil, trezentos e noventa e nove euros e vinte cêntimos), da autoria da Autoridade Tributária e Aduaneira, padecem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e ainda, de vício de violação da lei.

III – SANEAMENTO

11. O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º, n.º 1, do RJAT.

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, de acordo com o n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Tendo em conta a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito, a ora coligação de autores é admissível, nos termos do artigo 3.º, n.º 1 do RJAT.

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

Tudo visto, cumpre proferir decisão.

IV – FUNDAMENTOS DE FACTO

12. Tendo em conta o processo administrativo tributário e a prova documental junta aos autos, cumpre agora apresentar a matéria factual relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como se segue:

- A.** A Requerente “A... S.A.” é legítima proprietária do prédio urbano inscrito sob o artigo ..., na matriz predial urbana da freguesia de ..., no concelho de Lisboa, constituído em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (cfr. documento junto aos presentes autos como doc. n.º 1 anexo à Petição Arbitral).

- B.** A AT atribuiu ao prédio em referência, para efeitos de aplicação da Verba 28.1 da TGIS, o “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto” de € 1.139.920,00 (um milhão, cento e trinta e nove mil e novecentos e vinte euros) – (cfr. actos de

liquidação de imposto do selo de 2015 juntos aos presentes autos como docs. n.ºs 2 a 17 anexos à Petição Arbitral).

- C. Em conformidade com o valor patrimonial tributável atribuído ao prédio em causa, a AT procedeu às respectivas liquidações de IS com base na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, datadas de 05 de Abril de 2016, notificadas à Requerente no valor global de € 11.399,20 (onze mil, trezentos e noventa e nove euros e vinte cêntimos), tendo determinado os seguintes pagamentos parcelares por cada andar ou divisão susceptível de utilização independente:

Inscrição Matricial	VPT	Colecta
...-U-...-...-1ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-1ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-2ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-2ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-3ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-3ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-4ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-4ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-1ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-1ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-2ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-2ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-3ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-3ºE	€ 75.480,00	€ 754,80
...-U-...-...-4ºD	€ 67.010,00	€ 670,10
...-U-...-...-4ºE	€ 75.480,00	€ 754,80

(cfr. liquidações de Imposto do Selo juntas aos presentes autos como docs. n.º 2 a 17 anexo à Petição Arbitral).

D. As liquidações referenciadas na alínea anterior, deram lugar à notificação para pagamento da 1.^a e 2.^a prestações, as quais foram integralmente pagas pela Requerente no mês de pagamento de Abril e Julho de 2016, respectivamente (cfr. documentos juntos aos presentes autos como docs. n.º 2 a 33 anexos à Petição Arbitral).

13. Os factos enunciados no n.º anterior integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

14. Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

V – FUNDAMENTOS DE DIREITO

15. Vamos determinar agora o Direito aplicável aos factos subjacentes, de acordo com a questão já enunciada (*vd.*, supra n.º 10).

16. Assim, a questão que se suscita consiste em saber da legalidade do entendimento segundo o qual a Verba 28.1 da TGIS deve ser interpretada (ou não) como prevendo, no seu âmbito os prédios em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional, que se caracterizam pelo facto de, a nenhuma dessas partes ou divisões ter sido atribuído um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00.

17. A sujeição a Imposto do Selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da Verba 28 da TGIS, efectuada pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, que tipificou os seguintes factos tributários, de acordo com a redacção actual:

“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 para efeito de IMI (Aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro):

28-1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI (Redação da Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro) – 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 (Aditada pelo artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro) – 7,5%.”.

Esta lei entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 30 de Outubro de 2012.

18. Contudo, a Lei 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de *“prédio com afectação habitacional”* constante na Verba 28.1.

19. Neste sentido, há que determinar o seu verdadeiro sentido, de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina, de acordo com o artigo 9.º, do Código Civil e artigo 11.º da Lei Geral Tributária.

20. A este respeito, deverá atender-se ao conceito de prédio que resulta do disposto no artigo 2.º do Código do IMI – *“toda a fracção 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 colectiva 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 fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.” –, por remissão do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, aditado pela referida Lei, que dispõe que “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à Verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”, obedecendo, desta forma, a determinação do VPT aos termos do disposto no artigo 38.º e seguintes do mesmo código.

21. No Código do IMI, há ainda que fazer referência ao artigo 6.º, que indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais na alínea a) do seu n.º 1, esclarecendo 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.*”.

22. Numa primeira análise, podemos já concluir que o legislador se preocupou com a utilização normal do prédio, o fim a que se destina, e não com o rigor do conceito propriamente dito.

23. Podemos acrescentar ainda que “*(...) para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efectuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.*”. Entendimento expresso, ao qual aderimos, na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 50/2013-T.

24. Assim sendo, o legislador, na regra da incidência da Verba 28.1 da TGIS, não entendeu relevante distinguir entre os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade vertical. Pelo que, adiantamos já, que não colhe o argumento expandido pela Requerida relatado no artigo 6º da sua Resposta, quando afirma que “*A interpretação subjacente aos actos de liquidação impugnados é de que o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do*

Selo ter de ser, como foi no caso dos autos, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes.”.

25. Importa atender ainda ao artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI, que dispõe 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.”.*

26. E também ao disposto no artigo 119.º n.º 1 do Código do IMI, que determina que *“Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.”.*

27. Ora, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do Código do IMI, utilizando o critério já referido no artigo 67.º, n.º 2 do Código do Imposto do Selo – *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à Verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”* – obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o IS da Verba 28.1, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, resulta claro que 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, o mesmo terá que ser observado para a definição da regra de incidência do Imposto do Selo da Verba 28.1.

28. Considerando o exposto nos pontos anteriores, só tem lugar a incidência do imposto do selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente, apresentar um VPT superior a € 1.000.000,00, o que no caso concreto não acontece, conforme consta da caderneta predial urbana do prédio em referência (vd. ponto A do n.º 12).

29. Pelo que, a AT nunca pode considerar como valor de referência para a incidência do imposto do selo o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de Código de IMI. Como referido, nos termos daquele código, não existe qualquer diferença entre um edifício em propriedade horizontal e um edifício em propriedade vertical ou total constituído por partes ou divisões susceptíveis de utilização independente – sendo este o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba 28 da TGIS (cfr. artigo 67.º, n.º 2 da Lei 55-A/2012, de 29/10).

30. Este tratamento igualitário que o legislador não entendeu incluir na regra de incidência constante da Verba 28.1 da TGIS, também o fez no artigo 119.º do Código do IMI, quando estabelece que o imposto deverá ser liquidado individualmente sobre cada parte ou divisão susceptível de utilização independente, tendo em consideração o VPT de cada uma dessas partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, individualmente consideradas. De onde resulta que o VPT que deve ser considerado na aplicação da Verba 28.1 da TGIS, é o que decorre da letra e *ratio* dos artigos 2.º, 6.º n.º 1 alínea a), 12.º e 119.º, todos do Código do IMI.

31. Deixemos claro que esta conclusão se encontra na linha da esmagadora maioria da Jurisprudência conhecida do CAAD (cfr. entre muitas, 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.), e ainda, no mesmo sentido, os processos n.ºs 565/2014-T, 152/2015-T e 503/2015-T, que julgaram totalmente procedentes os pedidos e anulou os actos de liquidação do imposto do selo liquidado à Requerente referentes a 2012, 2013 e 2014.

32. Atento ao que acabamos de expor, não podemos acompanhar, salvo o devido respeito, a posição da Requerida, porquanto não é aceitável que o critério pretendido, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em

regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de Código do IMI e, por remissão, em sede de IS.

33. No caso em apreço, o prédio em causa encontra-se em propriedade total e contém 16 andares e/ou divisões com utilização independente, afectas a habitação, como ficou provado pelo documento n.º 1 junto ao Pedido de Pronúncia Arbitral e, nenhum desses andares tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta do documento junto aos autos, pelo que conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28.1 da TGIS.

34. Por fim, para além da anulação das liquidações e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente peticiona ainda o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

35. Nos termos do artigo 24.º, n.º 5 do RJAT “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”. Esta norma permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em processos arbitrais. Assim, se conhece do pedido.

36. De acordo com o artigo 43.º, n.º 1 da LGT são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a mencionada norma da LGT 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 (cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01215/12, de 10.04.2013).

37. No presente caso, mostram-se preenchidas ambas as condições, constituindo-se, pois, a obrigação de juros indemnizatórios a favor da Requerente, que assim se declara.

VI – DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Pela procedência do pedido da Requerente, considerando-se ilegais os actos de liquidação de IS em referência, por erro sobre os pressupostos de facto e direito e violação do artigo 1.º n.º 1 do Código do Imposto do Selo e da Verba 28.1 da TGIS, devendo os referidos actos ser anulados, atento o facto de que nenhuma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, objecto dos actos de liquidação alvos de pronúncia arbitral, têm um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00, como ficou demonstrado nos presentes autos.
- b) Condenar a Requerida a restituir as quantias indevidamente liquidadas e pagas pela Requerente, com base no artigo 1.º, n.º 1 do CIS e da verba 28.1 da TGIS.
- c) Condenar ainda a Requerida, uma vez que estamos perante um vício respeitante à relação jurídica tributária, pois a existência desse vício implicou a lesão de uma situação jurídica subjectiva, consubstanciada na imposição à Requerente da efectivação de uma prestação patrimonial contrária ao direito, ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei (cfr. artigos 43.º e 100.º da LGT e artigo 61.º do CPPT).

Fixa-se o valor do processo em € 11.399,20, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

Fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Autoridade Tributária e Aduaneira, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Abril de 2017.

O Árbitro

(Jorge Carita)