

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 477/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS.

O árbitro Dra. Maria Antónia Torres, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 7 de Outubro de 2015, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1 A..., S.A., doravante denominada “Requerente”, NIF..., com sede na Rua ..., ... e ..., Lisboa, requereu a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e artigo 10.º, ambos do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (adiante “RJAT”¹).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, dos actos tributários de liquidação de IS, no valor total de €15.985,30 (quinze mil novecentos e oitenta e cinco euros e trinta cêntimos), relativos ao ano de 2014, conforme notas de cobrança melhor identificadas na petição inicial apresentada pela Requerente, e que aqui se dão por articuladas e reproduzidas, para todos os efeitos legais, as quais respeitam às áreas situadas no rés-do-chão e quatro andares, de utilização independente e afectação habitacional, do prédio urbano propriedade da Requerente, sito na Rua ..., n.º ... e ..., em Lisboa, inscrito na matriz sob o artigo ... (antigo artigo ... e antes ...) da freguesia de ... (extinta freguesia de ...), conforme documentos junto à petição inicial.

¹ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

Mais requer a Requerente a condenação da Requerida à restituição das quantias indevidamente pagas, no montante total de €10.656,87 (dez mil seiscientos e cinquenta e seis euros e oitenta e sete cêntimos) conforme comprovativos de pagamento juntos à petição inicial, e que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios sobre todas as quantias pagas.

1.3. A fundamentar o seu pedido alega a Requerente que as liquidações de Imposto de Selo objecto desta petição são ilegais por violação da norma de incidência da verba 28 da TGIS. Considera a Requerente que, estando o prédio em propriedade vertical, como está a essa data, dividido por rés-do-chão e 4 andares, constituídos por um conjunto de áreas de utilização independente, melhor descritas na petição inicial, não pode a AT, como fez, somar os valores patrimoniais dos andares e divisões susceptíveis de utilização independente, sendo que nenhum desses andares ou divisões, por si só, tem um VPT igual ou superior a 1 000 000 de euros. E que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade.

1.4. A AT defendeu-se por excepção e por impugnação. Por excepção, argumenta que não se tratando de um pedido de anulação de um acto tributário mas sim de notas de cobrança correspondentes a duas das prestações de pagamento do imposto, o pedido de pronúncia arbitral extravasa aquela que é a competência dos tribunais arbitrais. Defende ainda que não são impugnáveis autonomamente as prestações constantes das notas de cobrança sub judice, dando origem à excepção dilatória prevista na alínea c), do nº1, do art. 89º do CPTA, subsidiariamente aplicável pelo art. 29º, nº1, al. c), do RJAT, o que deverá obstar ao conhecimento do mérito pelo tribunal e acarretar a absolvição da AT da instância.

Sem conceder, entende a AT que o pedido de declaração de ilegalidade, e conseqüente anulação das liquidações controvertidas, deveria ser julgado improcedente, dado que propugna no sentido de que muito embora a liquidação de IS, nas condições previstas na verba 28 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das

devidas adaptações. Entende a AT que tal é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, pois muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade, propugnando assim pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos.

Entende a AT que tal é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, pois muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade, propugnando assim pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos.

1.5. Foi acordada pelas partes a dispensa de alegações e da reunião do tribunal arbitral prevista no artigo 18º do RJAT.

2. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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).

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal considera provada a seguinte factualidade:

1) A Requerente era, à data das liquidações *sub judice*, proprietário do prédio urbano objecto dessas mesmas liquidações, em regime de “propriedade total” (i.e., não sujeitos ao regime de propriedade horizontal) ao qual foi atribuído um VPT global superior a 1.000.000,00€, correspondente à soma dos VPT parciais de cada uma das áreas com utilização independente.

2) Em conformidade com o mencionado na petição inicial e na resposta dada pela Requerida, nenhuma das divisões susceptíveis de utilização independente, a que foi atribuído um VPT autónomo pela Requerida, e independentemente do seu destino - habitacional ou outro -, tem um VPT que exceda o valor de €1.000.000.

3) A Requerente foi notificada para liquidar imposto de selo sobre o referido imóvel, tendo a Requerida considerado ser a Requerente sujeito passivo de imposto de selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, por ser proprietário de um prédio com valor patrimonial tributário superior a €1.000.000.

Factos não provados

Não se constataram factos essenciais, com relevo para a apreciação do mérito da causa,

os quais não se tenham provado.

Fundamentação da Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se na prova documental junta pela Requerente, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas pela Requerida.

4. QUESTÃO DECIDENDA

São duas as questões a decidir nos presentes autos:

- a) Conhecer da excepção de incompetência do Tribunal Arbitral e da impugnabilidade dos actos;
- b) Determinar se, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, se deve ou não considerar a soma dos VPT das áreas ou divisões de utilização independente.

Da incompetência do Tribunal Arbitral e da impugnabilidade dos actos

A AT fundamenta a sua pretensão, no que à excepção de incompetência do tribunal arbitral e de impugnabilidade dos actos diz respeito, no facto de não estarem a ser impugnados actos tributários, mas antes o pagamento de duas prestações correspondentes a esses actos de liquidação de Imposto do Selo. Tendo a Requerente juntado ao processo as notas de cobrança das primeiras e segundas prestações de IS relativas ao ano de 2014, entende a AT que o pedido não se refere à anulação de actos tributários, mas sim de meras notas de cobrança, pelo que considera que esta matéria não está no âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários, prevista no artigo 2.º do RJAT e que os actos em questão não são impugnáveis.

Contudo, vejamos.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT estabelece que os tribunais arbitrais são competentes para apreciar os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

Ora, o processo arbitral tributário tem por objecto, mediato ou imediato, o acto tributário de liquidação, enquanto acto de determinação do quantitativo do imposto a pagar (colecta), por aplicação de uma taxa à matéria colectável.

A apreciação da excepção suscitada pela AT depende, por isso, da questão de saber se a Requerente impugna o acto de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano

de 2014 ou se, pelo contrário, se limita a impugnar uma das prestações de Imposto do Selo, nomeadamente a 1ª prestação.

Nos casos em que o imposto deva ser pago em prestações, a liquidação é notificada ao sujeito passivo conjuntamente com a notificação para pagamento de cada uma das prestações, apenas podendo ser impugnada na sua totalidade e não prestação a prestação.

A este respeito, sustenta José Casalta Nabais que “*A liquidação lato sensu, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) O lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) O lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) A liquidação stricto sensu traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta.*”.

Assim, a cada facto tributário corresponderá, em princípio, uma única liquidação através da qual se determinará a colecta a pagar.

Importa ainda referir o n.º 7 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo que estabelece que “*tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente (...)*” aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”. Quanto ao seu pagamento “*havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere a verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMI*”.

Ou seja, a liquidação do imposto é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte àquele a que respeita e deve o imposto ser pago, em três prestações, nos meses de Abril, Julho e Novembro, respectivamente, em função do montante envolvido.

Ora, resulta claro das várias disposições relevantes que o IS é objecto de uma única liquidação anual, liquidação essa que é necessariamente anterior ao envio da primeira nota de cobrança prestacional do imposto e que consta da mesma. E é essa liquidação anual que pode ser objecto de impugnação.

Ora, no caso concreto, veio a Requerente requerer a anulação das *liquidações referentes ao ano de 2014*, de que foi objecto o prédio de que é proprietária. Ou seja, pretende a Requerente que seja declarada a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IS subjacentes às notas de cobrança que junta à petição inicial e não de cada uma das prestações de imposto do selo individualmente consideradas.

E tanto assim é que o valor do pedido corresponde à totalidade dessa liquidação (€15.985,30) e não ao valor dos pagamentos efectuados.

Pelo que se julga improcedente a invocação da excepção em apreço pela AT, considerando-se competente este Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de declaração da ilegalidade do acto de liquidação de IS, que é impugnável pela presente via.

Da aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo

A questão essencial a decidir nos autos é, assim, a de determinar, com referência a um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, integrado por diversos andares e divisões com utilização independente, das quais algumas com afectação habitacional, qual o Valor Patrimonial Tributário (VPT) relevante, aferindo do critério de incidência do imposto correcto face à lei, de modo a determinar se este deve ser aferido pelo somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, antes, se deve ser atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.

Adicionalmente, vem a Requerente invocar a inconstitucionalidade do regime transitório aprovado pelo artigo 6.º, n.º 1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, por

violação de um conjunto significativo de princípios constitucionais que expressamente invoca.

Vem, igualmente, peticionar o pagamento de juros indemnizatórios.

5. DO DIREITO

Conforme *supra* identificado, a questão decidenda prende-se com saber se o valor patrimonial relevante para efeitos de apuramento da aplicabilidade da Verba 28 da TGIS, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal, é o de cada unidade autonomamente considerada ou o somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas unidades.

A questão coloca-se em virtude da tributação em sede de imposto de selo da propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz seja igual ou superior a € 1 000 000, sendo o imposto devido, à taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, por prédio com afectação habitacional.

Por isso, importa determinar-se, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal, o conceito de “prédio com afectação habitacional”: se deve ser interpretado como correspondendo a cada unidade autonomamente considerada e incidir sobre o respectivo valor patrimonial ou se deve corresponder à totalidade das unidades autónomas, devendo consequentemente incidir sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas unidades.

Não oferecendo o Código de IS, nem a respectiva Tabela Geral, nem a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (que aprovou a verba de TGIS em apreciação) uma definição legal de “prédio com afectação habitacional”, importa aferir da correcta interpretação desta expressão, presumindo-se que o legislador soube exprimir da forma mais adequada o seu pensamento (cf. artigo 9.º, n.º 3, parte final, do Código

Civil), na sua integração sistemática com as normas constantes do Código do IMI e, bem assim, no espírito da lei.

A Verba 28 da TGIS em apreciação foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro com a seguinte redacção:

“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 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 — Por prédio com afetação habitacional — 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 %.”

(Itálico nosso)

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro entrou em vigor no dia 30 de Outubro de 2012, em conformidade com o seu artigo 7.º, n.º 1 que determinou a sua entrada “em vigor no dia seguinte ao da sua publicação”.

As taxas aplicáveis são as seguintes:

- i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;
- ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;
- iii) Prédios urbanos 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 %.

Sucedo, no entanto, que nem o Código de Imposto de Selo, nem a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro concretizam o conceito de “prédio urbano com afectação

habitacional”, pelo que em conformidade com o artigo 67.º do Código do Imposto do Selo, a interpretação deste conceito deve ser procurada no Código do IMI.

Com efeito, resulta do artigo 67.º do Código do Imposto de Selo que “Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI” - (Redacção dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro.).

No Código do IMI, o conceito de prédio encontra-se definido no seu artigo 2.º, do qual resulta que “Para efeitos do presente Código, prédio é 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 (...), esclarecendo-se no n.º 4 desta disposição legal que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

Da leitura isolada desta disposição legal podíamos ser levados, numa interpretação algo enviesada, a entender que em sede de IMI, as fracções autónomas, no regime de propriedade horizontal, teriam um tratamento distinto das partes de um prédio susceptíveis de utilização independente.

Sucedo, porém, que uma análise mais atenta do regime permite concluir precisamente o contrário.

Como foi sublinhado pelo Provedor de Justiça ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em ofício datado de 2 de Abril de 2013, *“a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por partes susceptíveis de utilização independente, obedece às mesmas regras da inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o IMI respectivo, bem como o novo Imposto do Selo, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes”*.

(Itálico nosso)

Com efeito, dispõe neste sentido o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI, ao determinar que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário.”

De acordo com o artigo 119.º do Código do IMI “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.”.

Em suma, para efeitos de tributação em sede de IMI, cada unidade independente, mesmo que integrando um mesmo prédio, é considerada separadamente, sendo-lhe atribuído um valor patrimonial próprio e sendo tributada autonomamente.

Assim, não se pode deixar de acompanhar o entendimento sufragado na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 50/2013, de acordo com a qual *“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 do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.”.*

(Itálico nosso)

Mas, mais, é este tratamento separado de cada unidade susceptível de utilização independente que permite que, na aplicação do coeficiente de afectação (cf. artigo

41.º do Código do IMI), se atenda aos diferentes fins de cada unidade, que compõem um único prédio.

Releva para este efeito, a utilização efectiva de cada uma das partes susceptíveis de utilização independente, independentemente de o prédio estar classificado para habitação, nos termos do artigo 6.º do Código do IMI e, independentemente de estar em causa uma fracção autónoma ou apenas uma unidade susceptível de utilização independente.

Aliás, de acordo com esta lógica do sistema, um prédio urbano classificado como habitacional pode ser composto por várias unidades independentes, em que uma ou mais pode ter uma afectação não habitacional, de acordo com o artigo 41.º do Código do IMI.

Assim se verificará, por exemplo, se num prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, licenciado para habitação, uma das suas unidades independentes for usada para comércio ou serviços. Nesta hipótese, as unidades em questão não terão afectação habitacional.

Desta análise pode-se concluir que o conceito de “prédio com afectação habitacional”, utilizado na Verba 28 da TGIS, abrange cada uma das unidades autónomas, com utilização independente, dos prédios em propriedade total, com unidades susceptíveis de utilização independente, que tenham essa afectação.

Em face do exposto, não se pode acompanhar o entendimento da Requerida, que redundaria, para além do mais numa violação do princípio da igualdade, da justiça fiscal e da capacidade contributiva, constitucionalmente consagrados.

Como referido na decisão proferida no processo 132/2013-T deste CAAD:

(...) nos trabalhos relativos à discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República (...) justificou-se tal medida, apelidada de "taxa especial sobre os

prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor", com a necessidade de cumprir com os princípios da equidade social e da justiça fiscal, onerando mais significativamente os titulares de propriedades com elevado valor destinadas a habitação, e, nessa medida, fazendo incidir a nova "taxa especial" sobre as "casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros."

(Itálico nosso)

Pressupõe-se, assim, uma capacidade contributiva (muito) acima da média que justifica um esforço contributivo “especial” para aqueles que tenham uma “casa” ou “prédio” cujo valor seja pelo menos de um milhão de euros. A intenção do legislador parece, pois, indiciar que o escopo da norma de incidência é tributar realidades independentes, individualizadas e não resultantes de uma agregação ou soma, ainda que jurídica.

Ou seja, não se retira desta medida que o legislador visasse a tributação de prédios cujas unidades susceptíveis de utilização independente não alcançassem individualmente aquele valor.

Em face do exposto, e em virtude de nenhuma das unidades independentes que integram o prédio da Requerente terem um valor patrimonial superior a € 1 000 000, as liquidações em apreciação enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e a correspondente anulação dos actos tributários ora em apreciação.

Em face da declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, fica prejudicado o conhecimento dos demais temas invocados a título subsidiário.

Do pedido de juros indemnizatórios

A Requerente peticiona a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, previstos nos artigos 43.º da Lei Geral Tributária e 61.º do Código do Procedimento e Processo Tributário.

É claro nos autos que a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto impugnados é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada interpretação (e, logo, aplicação) das normas jurídicas ao caso concreto.

Consequentemente a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios sobre as quantias pagas, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

6. DECISÃO

Em face do supra exposto, decide-se:

- 1) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação de imposto do selo melhor identificados nos autos, no valor total de Euros 15.985,30 (quinze mil novecentos e oitenta e cinco euros e trinta cêntimos) e devolução à Requerente do montante pago no total de €10.656,87 (dez mil seiscentos e cinquenta e seis euros e oitenta e sete cêntimos);
- 2) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios petitionado pela Requerente.

* * *

Fixa-se o valor do processo em Euros 15.985,30 (quinze mil novecentos e oitenta e cinco euros e trinta cêntimos), de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do

Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em Euros 918 (novecentos e dezoito euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Fevereiro de 2016

O Árbitro
(Maria Antónia Torres)

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.