

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 390/2016-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Propriedade vertical.

Decisão Arbitral

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 06 de Outubro de 2016, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., com o número de identificação fiscal..., cabeça de casal da Herança de B..., com o número de identificação fiscal..., C..., com o número de identificação fiscal ... e D..., com o número de identificação fiscal ..., doravante designados por “Requerentes”, requereram a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto de liquidação de Imposto do Selo, no valor total de € 11.062,50 (onze mil e sessenta e dois Euros e cinquenta cêntimos), relativo ao ano de 2015, cujas notas de cobrança estão identificadas no processo administrativo junto pela Requerida (ou simplesmente “AT”), e que aqui se dão por articulados e reproduzidos, para todos os efeitos legais, as quais respeitam ao prédio urbano propriedade da herança de B..., sito na Avenida ..., n.º .../..., em Lisboa, sob o artigo matricial n.º..., composto por 5 pisos, com 13 andares com utilização independente, não se encontrando constituído em

regime de propriedade horizontal, dos quais todos os andares se encontram afectos a habitação.

1.3. A fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes que a liquidação de Imposto de Selo objecto desta petição padece do vício de ilegalidade por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS. Consideram que, estando o prédio em propriedade total, como está à data do facto tributário em causa nos autos, constituído por 5 pisos, divididos em 13 andares com utilização independente, 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. Por outro lado, sustentam que a actuação da AT ao fazer incidir o imposto de selo sobre os prédios em propriedade vertical, considerando-os como um todo, corresponde a um critério ilegal e uma discriminação arbitrária e ilegal que, por razões de legalidade e equidade, é violador da regra de incidência prevista na verba 28.1 da TGIS, não podendo a AT tomar como valor de referência para o preenchimento da regra de incidência o valor total do prédio quando o legislador estabeleceu uma regra diferente em sede do Código do IMI.

Defendem que a interpretação levada à prática pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, e, bem assim, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, pelo que pugnam pela anulação da liquidação de Imposto do Selo ora posta em crise nos autos.

1.4. A AT, por seu turno, defende que o pedido de declaração de ilegalidade, e consequente anulação da liquidação controvertida, deverá ser julgado improcedente, dado que propugna no sentido de no que se refere à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o valor que serve de base ao cálculo do imposto, é, indiscutivelmente, o inscrito na caderneta predial como sendo o valor patrimonial total e que, muito embora a liquidação de Imposto do Selo, nas condições previstas na verba 28.1 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.

Sustenta a AT que tal corresponde ao 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 Imposto do Selo releva o prédio na sua totalidade, propugnando assim pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos, conclui pela manutenção do acto de liquidação e, conseqüentemente, pela improcedência do pedido dos Requerentes.

1.5. Entendeu o Tribunal, nos termos do peticionado pela Requerida, e que não mereceu oposição por parte dos Requerentes, dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT, e, bem assim, a prova testemunhal arrolada pelos Requerentes que se julgou desnecessária face à prova documental existente nos autos. Não foram identificadas excepções.

Ambas as partes foram igualmente dispensadas de apresentar Alegações considerando a extensa prova produzida nos autos.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao dia 31 de Janeiro de 2017.

* * *

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo 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.

2. QUESTÃO A DECIDIR

O *thema decidendum* é o de determinar, com referência a um prédio em propriedade total, não constituído em regime de propriedade horizontal, integrado por diversos andares com utilização independente, *in casu*, 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 aos diferentes andares (VPT global) ou, antes, se deve ser atribuído a cada um dos andares habitacionais individualmente considerados.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) À data da liquidação *sub judice*, o prédio urbano objecto da liquidação controvertida, encontrava-se em regime de propriedade total (não sujeito ao regime de propriedade horizontal) sito na Avenida..., nºs .../..., em Lisboa, freguesia de..., concelho de Lisboa, sob o artigo matricial n.º... integrando a herança de B..., ao qual foi atribuído um VPT total no valor de € 1.106.250,00€, correspondente à soma dos VPT parciais de cada um dos andares com utilização independente (cfr. Cadernetas Prediais Urbanas juntas pelos Requerentes com a petição arbitral).

B) O prédio acima identificado é composto por cinco pisos, com treze andares com utilização independente (cfr. Cadernetas Prediais Urbanas juntas pelos Requerentes com a petição arbitral).

C) Nenhum dos andares susceptíveis de utilização independente, a que foi atribuído um VPT autónomo pela Requerida, e independentemente da sua utilização efectiva -

habitacional ou outra - tem um VPT individualizado que exceda o valor de €1.000.000 (cfr. Cadernetas Prediais Urbanas juntas pelos Requerentes com a petição arbitral).

D) A Requerente cabeça de casal foi notificada para efectuar o pagamento do imposto de selo efectuado com base na verba 28.1 da TGIS, sobre o referido imóvel, dividido em três prestações de imposto, nos meses de Abril, Julho e Novembro (cfr. Processo Administrativo junto pela Requerida).

E) O valor total da liquidação do Imposto do Selo com referência ao ano de 2015 é de € 11.062,50.

F) A AT, considerando o VPT global atribuído ao prédio em causa nos autos, entendeu estarem verificados os pressupostos objectivos para a liquidação do Imposto do Selo, decorrentes da verba n.º 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10.

G) No dia 12 de Julho de 2016, os Requerentes apresentaram requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – cfr. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

4. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos

documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

6. DO DIREITO

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2015.

A questão *decidenda* prende-se em determinar se o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência objectiva verba 28.1 da TGIS, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal, é o de cada andar autonomamente considerado, ou, se ao invés, deverá corresponder ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares.

Seguir-se-á de bem perto a Decisão emitida por este Centro de Arbitragem no Processo n.º 203/2016-T, concordando-se com as conclusões então formuladas pelo Tribunal Arbitral que se constituiu para apreciar esse Processo e que apreciou a mesma questão de direito em causa nestes autos.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a Verba 28, criando uma nova realidade sujeita a imposto, consubstanciada na 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.

Por isso, importa determinar-se, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal, se o conceito de “prédio com afectação habitacional” deve ser interpretado como correspondendo a cada unidade autonomamente considerada e incidir

sobre o respectivo valor patrimonial ou se, ao invés, deve corresponder à totalidade das unidades autónomas, devendo conseqüentemente incidir sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas unidades.

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 afectação 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 %.”.

Sucedem, 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”.

Resulta do disposto no número 2 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.

Por seu turno, no Código do IMI o conceito de prédio encontra-se definido no número 1 do 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 (...).”.

E 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, em regime de propriedade horizontal, teriam um tratamento distinto das partes de um prédio susceptíveis de utilização independente.

Sucedem, 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.”*

Com efeito, neste mesmo sentido dispõe 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.”.

Face a todo o supra exposto, 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.

Acompanhando-se o entendimento sufragado na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 50/2013-T, 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.”*.

Tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do IMI, segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o Imposto do Selo, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não parece, ao presente tribunal, que exista qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto terá de ser o mesmo.

Neste contexto, se a lei exige, relativamente ao IMI, a emissão de notas de liquidação individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, exigirá, nos mesmos termos, relativamente à regra de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

E, mais se diga, que foi esse inclusive o entendimento adoptado pela Requerida, ao emitir, como emitiu, notas de liquidação individualizadas, referentes a cada um dos andares susceptíveis de utilização autónoma, demonstrando que, na sua opinião, as aludidas fracções, apesar de juridicamente não constituídas em propriedade horizontal, seriam, para todos os efeitos, independentes entre si. Todavia, olvidou esta última que não poderia, em virtude do enquadramento previamente vertido, proceder ao somatório dos

VPT's individuais dos andares previamente mencionados, procurando alcançar um valor que já estivesse na alçada da base de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Resumindo, o critério estabelecido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT individuais atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, servindo-se do facto de que o prédio em causa nos autos não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra, aos olhos do presente tribunal, sustentação legal, sendo, nomeadamente, contrário ao critério aplicável em sede de IMI e, por remissão (nos termos mencionados supra), em sede de Imposto do Selo.

Neste contexto, considera o presente tribunal que o critério defendido pela Requerida viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal.

Tratando-se, como se trata, de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do Imposto do Selo deve ser determinada, não pelo valor patrimonial tributário resultante do somatório do valor patrimonial tributário de todos os andares susceptíveis de utilização independente (individualizados como tais no artigo matricial), mas sim pelo valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares.

Neste mesmo sentido tem correspondido a maioria das decisões emitidas por este Centro de Arbitragem, e, também, pelos Tribunais Judiciais, destacando-se, a título de mero exemplo, os Acórdãos emitidos pelo Supremo Tribunal Administrativo nos processos com os números 01534/15; 01354/15 e 047/15.

Em face do exposto, e considerando que nenhum dos andares independentes que integram o prédio em causa nos autos tem um valor patrimonial superior a € 1 000 000, a liquidação controvertida enferma de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e a correspondente anulação de todos os actos tributários em causa nos autos com referência ao Imposto do Selo cobrado ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS relativamente ao ano de 2015.

7. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a conseqüente anulação, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, do acto de liquidação de Imposto do Selo, relativo a 2015, melhor identificado nos autos, no valor total de Euros 11.062,50.

* * *

Fixa-se o valor do processo em **Euro 11.062,50**, 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 **Euro 918,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, 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, 20 de Janeiro de 2017.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

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.