

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 314/2016-T

Tema: IS - divisões de prédio urbano em propriedade total.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

1. Pedido

A..., contribuinte n.º..., com sede na Rua da ..., n.º ... –..., Lisboa, de ora em diante designada como Requerente, apresentou, em 08-06-2016, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAMT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA de ora em diante designada como Requerida, com vista a:

- A declaração de ilegalidade dos actos de liquidação do imposto de selo números: ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; ... de 2016; e ... de 2016;
- A condenação da requerida à restituição à Requerente dos montantes de imposto indevidamente pagos, acrescidos dos competentes juros indemnizatórios;

A Requerente alega, no essencial e com relevância para a decisão da causa, o seguinte:

- As liquidações dizem respeito a andares com afectação habitacional de um prédio urbano não submetido ao regime de propriedade horizontal, da titularidade da Requerente, situado na Rua da..., n.º ... a ..., freguesia de ..., Lisboa, descrito na

matriz predial tributária urbana com o n.º..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa.

- Todos os andares têm valor patrimonial tributário inferior a 1 000 000 de euros;
- Da norma da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo decorre que o imposto tem por base o valor patrimonial tributário dos prédios utilizado para efeitos de IMI, o qual, no caso de prédios em propriedade total composto por partes susceptíveis de utilização independente, é o valor patrimonial individual de cada parte;
- Logo é apenas o valor patrimonial de cada parte que pode determinar a incidência do imposto do selo;
- Entre as partes susceptíveis de utilização independente e as fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal existe apenas uma diferenciação formal e não material, e se o prédio estivesse constituído em propriedade horizontal nenhuma das fracções seria tributada em imposto de selo, por não ter um valor patrimonial igual ou superior a 1 000 000 de euros. Tributar-se uma mesma realidade material de forma diferente com base em realidade jurídico-formal é violador do princípio da igualdade tributária

2. Resposta da Requerida

Na sua Resposta, a Requerida alega, resumidamente, o seguinte:

- Em cumprimento do disposto no art. 6.º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que aditou a verba 28 à TGIS, com a alteração efectuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro e cuja respectiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com valor patrimonial tributário (VPT) igual ou superior a 1.000.000 € e, nos termos do n.º 28.1, afectação habitacional, procedeu a Autoridade Tributária às liquidações, objecto do presente pedido;

- O que está em causa é uma liquidação que resulta da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.
- O conceito de prédio encontra-se definido no art. 2.º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio. Decorre da análise do preceito normativo que um “prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente” é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por fracções autónomas, ou seja, vários prédios.
- O artigo 12.º do CIMI estatui o conceito de matriz predial, sendo que o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais.
- Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de um prédio em propriedade total, o VTP que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o valor global do prédio.
- Muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba 28.1 da TGIS, seja efectuada de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações, a saber aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente) 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 n.º 4 do art. 2.º do CIMI.
- O que expressamente resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1, os prédios enquanto uma única realidade jurídica-tributária.
- A sujeição ao imposto do selo da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.

- Encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do art. 2.º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo.
- As liquidações impugnadas devem manter-se porquanto configuram uma correcta aplicação da lei aos factos.
- Quanto à violação do princípio da igualdade tributária, entende a Requerida que a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com divisões susceptíveis de utilização independente ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outra afectações;
- A propriedade horizontal e a propriedade total são institutos jurídicos distintos. A primeira implica, é um facto, uma mera alteração jurídica do prédio, mas o legislador pode submeter a um regime tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial beneficiando o instituto jurídico mais evoluído da propriedade horizontal, sem que esta discriminação seja considerada necessariamente arbitrária.
- A inscrição matricial de cada parte independente não é autónoma, por matriz, mas consta de uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade.
- As normas procedimentais de avaliação, as normas sobre a inscrição matricial e ainda as normas sobre a liquidação as partes susceptíveis de liquidação independente não permitem afirmar que deva existir uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade horizontal;
- A tributação em se de IS obedece ao critério da adequação na medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode ser ignorado.

3. Tramitação subsequente

Por despacho de 29 de Novembro de 2016, após obtida a anuência das Partes, o Tribunal determinou a prescindência da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAMT e de alegações.

II – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 01-09-2016, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n.º 1, als. a) e b) do RJAMT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD).

As Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAMT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

A cumulação de pedidos é admissível ao abrigo do artigo 3º do RJAMT.

Não foram identificadas nulidades no processo.

III – QUESTÕES A DECIDIR

A única questão de fundo suscitada é a da incidência do imposto da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo sobre divisões de prédio urbano em propriedade total, com afectação habitacional e susceptíveis de utilização independente e como tal consideradas na matriz predial tributária.

IV – FACTOS PROVADOS

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- A Requerente figurava à data dos factos tributários no registo predial tributário como proprietária do prédio urbano sito na Rua da..., nº ... a..., freguesia de ..., Lisboa;

- O prédio é descrito na matriz predial tributária como prédio em propriedade total e composto por vinte e oito partes susceptíveis de utilização independente, das quais vinte e seis têm afectação habitacional;
- Nenhuma parte com utilização independente com afectação habitacional tem valor patrimonial igual ou superior a 1.000.000,00 de euros;
- A Requerida liquidou imposto do selo sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente com utilização habitacional, à taxa de 1%, ao abrigo do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente ao ano de 2014;
- A Requerida não liquidou imposto do selo sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente com afectação “industrial” ou “serviços”;
- O valor somado do imposto liquidado é de 6.244,66 euros;
- A Requerente procedeu ao pagamento deste montante;

V - FUNDAMENTAÇÃO

A questão de fundo que há que apreciar e decidir é a de saber se o imposto da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo incide sobre divisões de prédio urbano em propriedade total, com afectação habitacional susceptíveis de utilização independente e como tal consideradas na matriz predial tributária.

A delimitação da questão a decidir neste caso requer uma justificação adicional.

Não está em causa, segundo nosso entendimento, a incidência do imposto sobre um prédio na sua totalidade, mas sim sobre as partes desse prédio que têm afectação habitacional, separadamente consideradas.

A emissão de actos de liquidação autónomos para as várias partes do prédio com afectação habitacional seria já disso já indicativa se não mesmo concludente.

Mas a este aspecto – que se poderia considerar meramente procedimental e formal – acresce outro de valor substancial.

Embora a Administração Tributária alegue que interpreta a norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS no sentido de que o imposto incide sobre o “prédio em propriedade total” e que considera, para efeitos de incidência, o prédio no seu todo, tal não é verdade, pois a Administração Tributária exclui da incidência as partes do prédio que não estão afectas a habitação.

Se estivesse em causa a incidência – e a consequente tributação – de prédio na sua totalidade, a Administração Tributária não poderia excluir da incidência as fracções que não têm afectação habitacional, tributando apenas uma parte do prédio.

Só pode concluir-se, pois, que as liquidações incidem, efectivamente, sobre as partes do prédio e não sobre o prédio no seu todo.

Sobre esta mesma questão o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes, encontrando-se firmada a doutrina de que, tratando-se de um prédio constituído em propriedade total, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo valor patrimonial tributário resultante do somatório do valor patrimonial tributário de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.

A fundamentação desta doutrina pode encontrar-se num dos primeiros acórdãos que o Supremo Tribunal proferiu sobre esta matéria, a 09-09-2015, no processo n.º 47/15. Neste aresto, que tomamos como base da nossa decisão nos presentes autos, profere o STA:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-

C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.”

E prossegue o Tribunal:

“(…)A presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, - «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI».

Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.

Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece 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».

Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.

Logo, 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 de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a €1.000.000,00.

Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).

Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.

De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].

Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência.”

Consideramos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo assenta em fundamentos correctos, pelo que entendemos dever aplicá-la ao caso *sub judice*, sem qualquer modificação.

No âmbito do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o legislador estabeleceu claramente, no artigo 12.º, n.º 2 do CIMI, que as partes de prédio com utilização independente são avaliadas separadamente, sendo esse valor tomado como base da liquidação de imposto.

No âmbito do Imposto do Selo, o artigo 13.º, n.º 1 do respectivo código dispõe que “o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI”.

Portanto, parece claro que o legislador pretendeu que fosse considerado o valor patrimonial tributário das partes com utilização independente.

A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira parece conformar a sua actuação com este entendimento, ao emitir actos de liquidação de Imposto do Selo individualizados em relação a cada parte.

A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, ao contrário do que alega, não considera, para efeitos de incidência, o prédio no seu todo, mas apenas as partes independentes com afectação habitacional. Portanto, considera as partes, e não o todo, como objecto do imposto.

Se não considerasse as partes independentes como objecto autónomo de imposto, então estaria a tomar como objecto de tributação partes de prédio e não prédios no seu todo, o que não teria qualquer cabimento legal.

Acresce que, de acordo com o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Ora, o elemento subjectivo da interpretação, a retirar dos elementos históricos que são sobejamente conhecidos nesta matéria, e que são parcialmente reproduzidos no acórdão do STA citado, indica claramente a intenção do legislador de submeter a tributação unidades habitacionais (“casas”) de elevado valor.

Em consonância com todos os elementos interpretativos mencionados, deve considerar-se que, estando-se perante um prédio em propriedade total formado por partes susceptíveis de utilização independente, só há lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da

TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentar um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 de euros.

Por todo o exposto, cumpre concluir que as liquidações de imposto de selo impugnadas são ilegais, por violação da lei de imposto, ao incidirem sobre partes independentes de prédios em propriedade total mas tomando por base o valor patrimonial tributário da soma das mesmas partes e quando nenhuma dessas partes tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros.

V – DECISÃO

Temos em que o Tribunal decide:

1. Declarar a ilegalidade e anular todas as liquidações de Imposto do Selo impugnadas, referentes ao ano 2015, incidentes sobre as divisões com afectação habitacional do prédio urbano sito Rua da..., nº ... a..., freguesia de ..., Lisboa, descrito na matriz predial tributária urbana com o nº..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, com os números: ... de 2016; e ... de 2016;
2. Condenar a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir o imposto indevidamente pago em conformidade com as mesmas liquidações, acrescido dos competentes juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da Lei Geral Tributária.

Valor da utilidade económica do processo: Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 6.244,66 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAMT, fixa-se o montante das custas em 612,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 31 de Janeiro de 2017

O Árbitro

(Nina Aguiar)