

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 365/2016-T

Tema: IS – Partes de prédio suscetíveis de utilização independente - Verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 5.07.2016, A..., sociedade por quotas de responsabilidade limitada, contribuinte fiscal número ..., com sede na Avenida ..., n.º...–..., em Lisboa, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação de oito atos de liquidação de imposto do selo respeitantes ao ano de 2012 (verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo), no valor total de € 18.743,05, efetuadas pela Requerida em 16.04.2014, referente ao prédio urbano sito na ..., n.ºs ... a ... em Lisboa, que se encontrava, ao tempo dos factos tributário em causa, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia ... -

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 21-09-2016.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. Os impostos foram liquidados individualmente sobre os valores patrimoniais tributários (VPT) dos andares ou partes suscetíveis de utilização independente do prédio urbano sito na..., n.ºs ... a ... em Lisboa, que se encontrava inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia ... -... .
- b. Dispõe a verba n.º 28.1 da TGIS que pela propriedade de cada prédio urbano com afetação habitacional cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000, incide imposto do selo sobre o seu VPT utilizado para efeitos de IMI.
- c. 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 do prédio, mas pelo VPT desses andares ou divisões.
- d. Aliás, nos termos do CIMI, cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial (art.º 12.º n.º 3 do CIMI).
- e. E é precisamente ao VPT constante da matriz que o texto da lei manda atender para determinar a incidência do imposto do selo da verba n.º 28 da TGIS.
- f. Sendo o VPT de cada um dos andares constantes da matriz, nos termos do CIMI, inferior a € 1.000.000, não incide o imposto do selo da verba n.º 28.1 da TGIS, aqui impugnado.
- g. Os atos de liquidação ora impugnados são ilegais por violação da norma de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS.

4. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

- a. Com referência ao ano de 2012, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, e cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afetação habilitacional, procedeu a AT à notificação dos documentos de cobrança para o pagamento das liquidações em causa.
- b. O que está aqui em causa são notas de cobrança que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.
- c. O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio.
- d. Decorre da análise do preceito normativo que um «*prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente*» é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios.
- e. Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o VP que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o VPT total do prédio.
- f. Em cumprimento do disposto no artigo 119º, n.º 1 do CIMI, o documento de cobrança é enviado ao sujeito passivo com discriminação das partes suscetíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário e da coleta imputada a cada município da localização dos prédios.
- g. Carece de sustentação legal a tese defendida pelo Requerente, pois muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba n.º 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos 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 suscetíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte suscetível de utilização independente) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões suscetíveis de utilização independente não são

havidas como prédio, mas apenas as frações autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme n.º 4 do art. 2.º do CIMI.

- h. O que, expressamente, resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1 em discussão os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária, conforme adiante se refere.
- i. A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
- j. Na verdade, consta da caderneta predial que o prédio se encontra em regime de propriedade total, composto por várias partes suscetíveis de utilização independente.
- k. Encontrando-se os prédios em regime de propriedade total, não possuindo frações autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2.º do CIMI só as frações autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2.º do CIMI, deve o vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correta aplicação da lei aos factos.

5. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18.º, n.º 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis e ainda nos princípios da celeridade, da simplificação e informalidade processuais.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18.º, n.º 2, do RJAT, “*a contrario*”.

6. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

O processo não padece de vícios que o invalidem.

7. Cumpre solucionar a questão de saber se são ilegais e, em consequência, devem ser anuladas as liquidações objeto do presente processo.

II – Matéria de facto relevante

8. Consideram-se provados os seguintes factos:

1. No ano de 2012 a Requerente era proprietária do prédio urbano sito na ..., n.ºs ... a ... em Lisboa, que se encontrava inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia ... -

2. O citado imóvel foi avaliado considerando os respetivos andares ou divisões independentes tendo sido atribuído a cada uma de tais partes independentes um valor patrimonial tributário autónomo.

3. A ora Requerente foi notificada, em 2012, pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) das liquidações adicionais de Imposto de Selo que incidiram sobre alguns andares ou divisões independentes daquele prédio urbano referentes a 2012, liquidações estas que vieram a ser corrigidas em 2013 e emitidas definitivamente em 16 de Abril de 2014 .

4. Cada liquidação respeita a um andar ou divisão independente, nos seguintes termos:

Identificação do documento	Valor da liquidação	andar/divisão
2014...	2483,50	1º
2014...	2491,65	2º
2014...	2490,65	3º
2014...	2491,00	4º
2014...	2496,25	5º
2014...	2497,20	6º
2014...	2492,55	7º
2014...	1300,25	8º

5. Em 13.08.2014 e na sequência das liquidações mencionadas, a ora Requerente interpôs reclamação graciosa dos atos de liquidação do imposto do selo.
6. Em 27.11.2014, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.
7. Em 10.12.2014 a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que apresentara.
8. Em 07.04.2016, a Requerente foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico.

Relativamente a factos alegados pelo Requerente, com interesse para a decisão da causa, inexistem factos não provados.

9. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados, sendo de salientar ocorrer concordância das partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-III- O Direito aplicável

10. Estabelece a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo que fica sujeita a imposto de selo a propriedade de prédios com afetação habitacional com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 euros, nos seguintes termos:

“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 (euro) 1 000 000 - 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 disposto 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%”.

11. O artigo 67º, nº 2 do CIS estabelece que *“Às matérias não reguladas no presente Código respeitante à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”*.

Dispõe o artigo 2º, nº 4 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante CIMI) que *“Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.

Estabelece, ainda, o artigo 92º do mesmo código:

“1-A cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição na matriz.

2-Na descrição genérica do edifício deve mencionar-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal.

3-Cada uma das fracções autónomas é pormenorizadamente descrita e individualizada pela letra maiúscula que lhe competir segundo a ordem alfabética.”

Por sua vez, estabelece o artigo 12º, nº 3 deste Código que *“Cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”*.¹

Escrevendo sobre esta norma, dizem-nos J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas: *“Um exemplo que pode ilustrar esta situação é o caso de um prédio urbano, não constituído em propriedade horizontal e que seja composto por vários andares. Juridicamente este prédio constitui uma única unidade (...).*

Porém, como cada uma destas unidades pode ser objecto de arrendamento ou de outra qualquer utilização por parte do respectivo titular, a matriz deve evidenciar essas unidades e deve ser atribuído valor patrimonial tributário a cada uma delas”.²

¹ Também no sentido da consideração individualizada destas partes suscetíveis de utilização independente determina o artigo 119º, nº 1 do CIMI que o documento de cobrança do imposto conterá a “discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário”.

Apontando também no mesmo sentido, o artigo 15º-O do Decreto-Lei nº 287/2003, de 20 de Novembro, aditado pela Lei 60-A/2011 de 30/11, referindo-se à coleta de IMI para efeitos do regime de salvaguarda, menciona “prédio ou parte de prédio urbano objeto da avaliação geral”.

² OS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO, O IMPOSTO DE SELO, Anotados e Comentados, Engifisco, 1ª Edição, 2005, págs. 159-160.

Afigura-se, assim, que o artigo 12º, nº 3, do CIMI, é aplicável às situações de prédios em condições de satisfazer os requisitos objetivos de submissão ao regime da propriedade horizontal, previstos no artigo 1415º do Código Civil, mas em que não verifica a existência de título constitutivo.

12. Relativamente a prédios urbanos em condições de satisfazer os requisitos objetivos de submissão ao regime da propriedade horizontal, em substância, a realidade económica objeto de tributação não deixa de ser a mesma pelo facto de ter ocorrido, ou não, a prática do ato constitutivo da propriedade horizontal. Na perspetiva da tributação destas realidades, não se encontra no CIMI qualquer diferença substantiva de tratamento dum imóvel em função da constituição da propriedade horizontal.

Efetivamente, no regime dos arts. 38º e seguintes do CIMI que regulam a determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis não se deteta diferenciação substantiva entre imóveis constituídos em propriedade horizontal e imóveis com condições objetivas para tal, mas em que a submissão a tal regime não ocorreu³, designadamente, tais circunstâncias não constam dos elementos majorativos ou minorativos previstos nas tabelas dos artigos 43º, nº2 do código.

13. A questão essencial a solucionar o presente processo prende-se com a questão de saber se nos prédios com partes suscetíveis de utilização independente, mas não submetidas ao regime da propriedade horizontal, o imóvel será considerado como uma unidade para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS ou se serão consideradas individualmente as suas partes independentes.

³ Já assim era face ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Industria Agrícola e ao Código da Contribuição Autárquica.

Os ofícios circulados nºs 40012, de 23.12.1999 e 40.025, de 11.08.2000 (que se podem consultar em CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS, Comentado e anotado, de Martins Alfaro, Áreas Editora, 2004, 589-592 e na obra citado de Silvério Mateus e Corvelo de Freitas, pags 294-295 e 259-261, podendo ainda hoje o segundo ser consultado no sítio da internet http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/oficios_circulados_contribuicao_autarquica.htm) explicitaram mesmo o entendimento de que a não ser em casos de reconstrução, modificação ou melhoramento do prédio que implique alguma variação do valor tributável a passagem ao regime da propriedade horizontal não dá origem a nova avaliação.

No primeiro caso, o valor relevante para efeitos da subsunção à verba 28 será o resultante da consideração da totalidade das suas partes e, em coerência, deverá efetuar-se uma única liquidação, apenas relativamente ao imóvel, e não tantas liquidações quantas as partes ou andares suscetíveis de utilização independente.

No segundo caso, o valor a considerar para o efeito será o de cada uma das partes suscetíveis de utilização independente à semelhança do que ocorre nas frações autónomas de prédios submetidos ao regime da propriedade horizontal, devendo efetuar-se tantas liquidações quantas as partes suscetíveis de utilização independente mas, apenas e tão só, relativamente a partes suscetíveis de utilização independente cujo valor seja igual ou superior a 1000.000 €.

A AT efetuou tantas liquidações quantas as partes suscetíveis de utilização independente, procedimento que no nosso entender não se harmoniza com a sua própria tese de que, nestes casos, a realidade visada pela Verba 28 da TGIS é o imóvel na sua globalidade e não cada uma das suas partes autónomas.

14. A questão já foi apreciada em diversas decisões arbitrais⁴, que foram, maioritariamente, no sentido de considerar que o valor a considerar para o efeito será o de cada uma das partes suscetíveis de utilização independente à semelhança do que ocorre nas frações autónomas de prédios submetidos ao regime da propriedade horizontal, solução que temos por correta.

⁴ Entre outras, as proferidas nos processos 50/2013-T, 132-2013-T, 18 1/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 248/13, 177/2014-T, 396/2024-T, 461/2015-T e 474/2015-T, que podem ser consultadas em <https://caad.org.pt/>.

No mesmo sentido o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 9.09.2015, , proferido no proc. 047/15, em cujo sumário se pode ler:

“I - Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.

II - Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.”

Num primeiro momento interpretativo da verba 28 da TGIS, a expressão “*prédios urbanos*”, em conjugação com o artigo 2º, nº 4 do CIMI, que atribui a qualidade de prédio urbano a frações autónomas no regime de propriedade horizontal e, aparentemente, parece não a atribuir a parte suscetíveis de utilização independente, poderia apontar para a consideração do prédio como um todo.

Mas, ainda no âmbito do elemento literal, a verba aponta em sentido diverso ao referir “*prédio habitacional*”, na medida em que, nos casos de prédios suscetíveis de utilização independente, a afetação só pode ser determinada *fração a fração*⁵ e não globalmente, na medida em que pode acontecer, e acontece com frequência neste tipo de imóveis, haver partes afetas a habitação e outras afetas a outros fins.

Assim, o legislador ao referir “*prédio habitacional*”, no que respeita a prédios com andares ou partes de prédio suscetíveis de utilização independente, só poderá ter tido em mente cada uma destas partes independentes e não o prédio na sua globalidade.

15. Esta leitura do elemento literal está em completa harmonia com as normas do CIMI supra mencionadas, bem como dos demais elementos interpretativos, conforme demonstrado em diversas decisões do CAAD nesta matéria e a cuja jurisprudência se adere sem reservas.

Como se escreveu na decisão proferida no processo 50/2013-T:

“a ratio legis subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei nº 55-A/22012 de 29 de outubro, e em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil, segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na

propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00.

Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012.

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.”

Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”

16. Pelo exposto, considera-se que no caso de prédios urbanos com partes ou andares suscetíveis de utilização independente o valor a considerar para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS é o valor patrimonial tributário de cada uma dessas partes independentes, só estando sujeitas a este imposto as partes suscetíveis de utilização independente cujo valor patrimonial tributário próprio seja superior a € 1.000.000.

17. No caso em apreço, sendo o valor patrimonial tributário de cada uma das partes suscetíveis de utilização independente inferior àquele valor as mesmas não se subsumem na norma de incidência tributária pelo que as liquidações *sub judice* padecem do vício de violação de lei, não podendo, em consequência, deixar de ser anuladas.

⁵ Usamos aqui a expressão no sentido de parte ou andar suscetível de utilização independente.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral, julgando totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretar a anulação das liquidações objeto do presente processo.

Valor da ação: € 18.743,05 (dezoito mil setecentos e quarenta e três euros e cinco cêntimos) nos termos do disposto no art.º 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida no valor de € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD,13.02.2017

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro