

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 77/2017-T

Tema: IS –Verba 28.1 da TGIS.

Decisão Arbitral

I - RELATÓRIO

1. Em 19 de janeiro de 2017, sociedade **A...**, com o número de identificação fiscal ... e com sede na ..., ..., ..., Lisboa, (doravante designada por “Requerente”) representada pela sociedade gestora **B..., S.A.**, com o número de identificação fiscal..., apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”).
2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”) em 31 de janeiro de 2017.
3. A Requerente pretende que seja declarada a ilegalidade dos despachos de indeferimento dos recursos hierárquicos que interpôs e consequentemente dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo (a seguir “IS”) referentes aos prédios urbanos com os artigos matriciais ... e ..., sítos ambos na freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa, sendo os mesmos anulados, com todos os efeitos legais.
4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do tribunal arbitral singular o

Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicou a aceitação do encargo.

5. As partes foram notificadas, em 15 de março de 2017, da designação do árbitro, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

6. De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral foi constituído em 30 de março de 2017.

7. Em 15 de maio de 2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta.

8. Em 14 de junho de 2017, o Tribunal Arbitral dispensou a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, por não haver lugar à produção de prova *constituenda*, o que fez ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal na condução do processo, e em ordem a promover a celeridade, simplificação e informalidade deste (vd., artigos 19.º, n.º 2 e 29.º, n.º 2 do RJAT). O Tribunal mandou notificar as partes para, no prazo de 5 dias, declararem se pretendiam produzir alegações escritas. O Tribunal fixou, ainda, o dia 8 de setembro de 2017 como prazo limite para a prolação da decisão arbitral.

9. A Requerente não se pronunciou sobre a produção das alegações escritas e a Requerida na Resposta já tinha solicitado a dispensa de alegações.

10. A posição da Requerente, de harmonia com o disposto na petição de constituição do Tribunal Arbitral, é, em síntese, a seguinte:

10.1. A requerente entende que os prédios, identificados nos presentes autos, não podem ser incluídos, como pretendeu a AT, no âmbito de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS, porque de facto, estão em causa prédios em propriedade total, constituídos por “*andares e divisões suscetíveis de utilização independente*” alguns afetos a habitação.

10.2. Aqueles “*andares e divisões*” têm um valor patrimonial tributário individual ou próprio, calculado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (a seguir “C.I.M.I.”) o qual deve ser considerado para aplicação – ou não aplicação – da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (a seguir “TGIS”).

10.3. Para efeitos de IMI a situação formal dos prédios urbanos não assume qualquer relevância não distinguindo a lei consoante os mesmos se encontrem em propriedade horizontal – formalmente divididos em frações autónomas – ou em propriedade vertical – formalmente constituídos por andares ou partes com utilização independente. Com efeito, nos termos do C.I.M.I., apenas a efetiva “*utilização*” conferida ao prédio urbano é relevante, independentemente da forma como o mesmo se encontra constituído.

10.4. Deste modo, a situação formal do prédio urbano – que determina que o mesmo seja constituído por “*frações autónomas*” ou por “*partes com utilização independente*” não pode revelar como critério para aplicação (ou não aplicação) da verba 28.1. da TGIS.

10.5. Tendo em conta o disposto nos artigos 7.º, n.º 2, alínea *b*), e 12.º, n.º 3, do C.I.M.I. “*cada andar ou parte suscetível de utilização independente*” é considerado como uma realidade autónoma do prédio urbano em que se insere, sendo-lhe atribuído um registo na matriz e um valor patrimonial tributário próprio, independente face ao prédio em propriedade vertical e ao valor patrimonial tributário deste.

10.6. Também na aplicação da verba 28.1 da TGIS deve ser considerado isoladamente “*cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente*”, enquanto uma realidade autónoma, com uma inscrição própria na matriz e com um valor patrimonial tributário individual. Assim, a verba 28.1 da TGIS apenas poderá ser aplicada a partes, andares ou divisões com utilização independente de um prédio em propriedade horizontal ou vertical com afetação habitacional que, isoladamente consideradas, tenham um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00.

10.7. Considerar, para efeitos de aplicação da referida verba 28.1 da TGIS, o valor patrimonial tributário total do prédio em propriedade vertical será sempre contrário à lei, sendo um total desvirtuamento do conteúdo daquela verba, da sua génese e das do C.I.M.I.. Em conclusão, resulta evidente que as liquidações de IS *sub judice* devem ser anuladas, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito. Devendo ainda ser extintos os processos de execução fiscal instaurados com referência às liquidações em análise, porque assentes na falta de pagamento de atos tributários ilegais.

10.8. Esta matéria foi já objeto de jurisprudência reiterada por parte dos Tribunais Arbitrais e dos Tribunais Comuns, que se têm pronunciado no sentido da ilegalidade das liquidações do IS emitidas.

10.9. A título subsidiário entende a Requerente que a tributação especial prevista na verba 28 da TGIS é contrária ao princípio basilar da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP e, em paralelo, contrária ao princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva consagrados no artigo 104.º, n.º 3, da CRP.

11. A posição da Requerida, expressa na Resposta, pode ser sintetizada no seguinte:

11.1. O que está em causa, nos presentes autos, é a questão jurídica de saber se o valor patrimonial relevante como critério de incidência de imposto corresponderá ao somatório do valor de cada uma das unidades com afetação habitacional, suscetíveis de utilização independente ou ao valor patrimonial individual de cada uma dessas unidades suscetíveis de utilização independente, consideradas autonomamente e por si só. A interpretação subjacente aos atos de liquidação impugnados é de que o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do IS, através da verba 28.1. da TGIS, ter de ser o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes.

11.2. Nos termos dos artigos 7.º, n.º 2, alínea *b*), 2.º, n.º 4, do Código do Imposto de Selo, são sujeitos passivos do imposto os sujeitos passivos de IMI, nos termos do artigo 8.º do C.I.M.I. e segundo o artigo 3.º, n.º 3, alínea *u*), do C.I.M.I., é igualmente sobre os sujeitos passivos referidos no artigo 8.º do C.I.M.I. que recai o encargo do IS. Resulta dessas normas legais o facto tributário do IS da verba 28.1. da TGIS consistir na

propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do C.I.M.I., seja igual ou superior a € 1 000 000,00.

11.3. O valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do IS será o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando suscetíveis de utilização independente. Assim, as liquidações do IS impugnadas não violam o teor literal da verba 28.1 da TGIS.

11.4. Com efeito, o artigo 80.º, n.º 2, do C.I.M.I. declara que, salvo o disposto nos artigos 84.º e 92.º, a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz. Apesar de, nos termos do artigo 2.º, n.º 4, do C.I.M.I., cada fração autónoma ser havida como constituindo um prédio, a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial.

11.5. O prédio urbano não estava constituído em regime de propriedade horizontal à data do facto tributário do IS, caso em que cada uma das frações autónomas seria havida como prédio urbano, mas em regime de propriedade vertical.

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

11.7. Em síntese, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do IS, através da verba 28.1. da TGIS, tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes.

11.8. O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afeta igualmente a aplicação do Verba 28.1 da TGIS. É o que resulta de o facto determinante da aplicação

dessa verba da TGIS ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas.

11.9. Em suma, conclui a Requerida pela legalidade das liquidações impugnadas, devendo ser considerada como improcedente a pretensão da Requerente e a Requerida absolvida de todos os pedidos.

II – SANEAMENTO

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

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

14. Não foram suscitadas exceções de que cumpra conhecer.

15. O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

III – MATÉRIA DE FACTO

16. Factos provados

16.1. Com base na prova documental junto aos autos consideram-se provados os seguintes factos:

A) A Requerente é proprietária do prédio inscrito sob o artigo matricial ... sito na freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa que compreende um total de 15 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, e tendo o valor patrimonial tributário total de €1.876.235,14, conforme caderneta predial junta aos autos.

B) A Requerente é proprietária do prédio inscrito sob o artigo matricial ... sito na freguesia de..., concelho e distrito de Lisboa que compreende um total de 13 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e tendo o valor patrimonial tributário total de €1.477.100,00, conforme caderneta predial junta aos autos.

C) Cada um dos “*andares e divisões com utilização independente*” dos prédios identificados nas alíneas A) e B), tem um valor patrimonial tributário próprio inferior a € 1.000.000,00.

D) Relativamente ao prédio inscrito sob o artigo matricial..., em 16 de abril de 2014, foram emitidas pelo Serviço de Finanças de Lisboa... as seguintes liquidações de IS respeitantes ao ano de 2013, que se encontram juntas ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, cujos teores se dão por reproduzidos:

- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºD, no valor de €1.423,60.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºE, no valor de €1.538,90.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºD, no valor de €1.423,60.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºE, no valor de €1.538,90.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºD, no valor de €1.438,20.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºE, no valor de €1.554,60.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºD, no valor de €1.438,20.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºE, no valor de €1.554,60.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºD, no valor de €1.452,70.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºE, no valor de €1.570,30.

E) Relativamente ao prédio inscrito sob o artigo matricial ..., em 17 de março de 2014, foram emitidas pelo Serviço de Finanças de Lisboa... as seguintes liquidações de IS respeitantes ao ano de 2013, que se encontram juntas ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, cujos teores se dão por reproduzidos:

- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºD, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºD, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºE, no valor de € 462,01.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºD, no valor de € 439,06.

- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºE, no valor de € 462,01.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºD, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºE, no valor de € 462,01.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºD, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºE, no valor de € 462,01.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-CAVE, no valor de € 182,44.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-RC D, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-RC E, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºD, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºD, no valor de € 439,06.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-CAVE, no valor de € 182,43.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-RC D, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-RC E, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-1ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-2ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U- ... -2ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-3ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-4ºE, no valor de € 461,99.

- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºD, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-5ºE, no valor de € 461,99.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-CAVE, no valor de € 182,43.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-RC D, no valor de € 439,05.
- Liquidação n.º 2014 ... relativa ao artigo U-...-RC E, no valor de € 439,05.

F) Relativamente às liquidações sobre o prédio com o artigo matricial ..., a Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ...2014..., que foi indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças Lisboa..., de 28 de novembro de 2014, e do qual interpôs recurso hierárquico, em 31 de dezembro de 2014, (com o n.º ...2014...) que foi indeferido através do despacho, de 12 de dezembro de 2016, proferido pelo Diretor do Serviço Central, ao abrigo da subdelegação de competências.

G) Relativamente às liquidações sobre o prédio com o artigo matricial ..., a Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ...2014..., que foi indeferida por despacho, do Chefe do Serviço de Finanças Lisboa ..., de 28 de novembro de 2014, e do qual interpôs recurso hierárquico, em 31 de dezembro de 2014, (com o n.º ...2014...) que foi indeferido através do despacho, de 12 de dezembro de 2016, proferido pelo Diretor do Serviço Central, ao abrigo da subdelegação de competências.

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

17. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

IV – MATÉRIA DE DIREITO

18. O enquadramento legal desta questão é o seguinte:

18.1. A Verba 28 foi aditada à TGIS pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro e tem a redação seguinte:

“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%”

18.2. A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, aditou o artigo 67.º ao Código do Imposto do Selo que estabelece no n.º 2 do seguinte: *“Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”*

18.3. O C.I.M.I., no artigo 12º, que tem por epígrafe *“Conceito de matrizes prediais”*, dispõe no n.º 3 *“Cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário.”*

19. A questão *decidenda* nos presentes autos consiste em saber qual o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência do IS relativamente aos andares e divisões com utilização independente afetos à habitação num prédio urbano em propriedade total.

20. O árbitro do presente processo já proferiu uma decisão em tribunal arbitral singular, no processo n.º 281/2013-T, sobre questão idêntica à apresentada nos presentes autos tendo julgado procedente o pedido. A sujeição da mesma questão de mérito num novo processo pode sempre originar a modificação da posição anteriormente adotada, porque do novo contraditório pode resultar um aprofundamento da análise e uma reponderação da matéria de direito. Dos presentes autos não resultam elementos que justifiquem a alteração da

posição que o árbitro do presente processo subscreveu na referida decisão arbitral e para cujo teor da decisão desde já aqui remetemos.

21. De acordo com os preceitos legais citados no n.º 18 a regra constante do C.I.M.I. implica a liquidação de IMI individualizada em relação a cada uma das partes suscetível de utilização independente. Esta regra é aplicável também à liquidação de IS.

Importa sublinhar que o critério legal que impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios é único, não existindo diferenciação entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade vertical.

22. Nos termos do critério legalmente estabelecido, só haverá lugar à incidência do IS ao abrigo da Verba 28 da TGIS se alguma das partes ou divisões com utilização independente apresentar um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00.

23. Atendendo à factualidade objeto dos presentes autos arbitrais (vd., supra n.º 16.1.), os prédios em causa encontram-se em propriedade vertical e nenhum dos andares destinados a habitação tem valor patrimonial tributário igual ou superior a €1 000 000,00. Assim, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS.

24. A posição adotada pela AT nos presentes autos introduz uma diferenciação de regime que não tem sustentação legal e que contraria a regra do C.I.M.I., que é aplicável também em sede de IS, devido à norma de remissão do artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo.

25. A jurisprudência arbitral, através das Decisões Arbitrais proferidas, nomeadamente nos processos n.ºs, 50/2013-T, 248/2013-T e 268-2013-T tem-se pronunciado sobre a ilegalidade do critério utilizado pela AT na tributação em IS, Verba 28 da TGIS, da propriedade vertical.

26. A Requerente alega também a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, com a redação dada pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, por violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Atendendo ao disposto no artigo

124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, e devido à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação objeto do presente processo fica prejudicado o conhecimento do vício de inconstitucionalidade invocado pela Requerente.

V – DECISÃO

Termos em que acorda o presente Tribunal em julgar procedente o pedido arbitral, determinando-se a anulação, com todos os efeitos legais, dos atos de liquidação de Imposto do Selo atrás identificados.

VI – VALOR DO PROCESSO

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do Código do Processo Civil e no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1, alíneas *a*) e *e*) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 31.630,97 (trinta e um mil seiscientos e trinta euros e noventa e sete cêntimos).

VII – CUSTAS

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT e nos artigos 2.º, 3.º, n.º 1 e 4.º do RCPAT, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em €1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 8 de setembro de 2017

O árbitro

Olívio Mota Amador