

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 164/2017-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 28 da TGIS; Propriedade vertical ou total.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., S.A., contribuinte n.º ..., com sede na..., ..., ... - ... (adiante designada “Requerente”), apresentou em 09/03/2017, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2012, referentes à aplicação da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (Tabela Geral), no valor total de € 12.695,70 (doze mil, seiscentos e noventa e cinco euros e setenta cêntimos) a um prédio de que é proprietária.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 20/04/2017, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 14/06/2017 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em

14/06/2017, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 01/08/2017 a AT apresentou a resposta, solicitando a dispensa de realização da reunião descrita no artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações.

1.6. Tratando-se de uma questão exclusivamente de direito, o tribunal arbitral em 22/08/2017 decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.

1.7. Nem a AT nem a Requerente apresentaram alegações escritas facultativas.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

Como fundamento do pedido, a Requerente alega, em síntese, que a intenção da norma em apreço é tributar de forma especial a riqueza e a capacidade económica. No caso em apreço, apesar do prédio em causa ser propriedade de uma só entidade, cada uma das respectivas divisões independentes tem valor patrimonial tributário inferior a € 1.000.000,00. Este mesmo prédio não seria tributado caso se encontrasse em situação de propriedade horizontal, já que cada fracção autónoma não teria individualmente valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00. Tal facto resulta, assim, numa grave lesão do princípio da igualdade, uma vez que situações materialmente semelhantes estão a merecer um tratamento fiscal distinto.

Doutro modo, a AT pronuncia-se pela improcedência do pedido e, consequentemente, pela manutenção dos referidos actos de liquidação, com fundamento no facto de o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo consistir no valor patrimonial total do prédio urbano e não no valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.

Conclui, com referência a jurisprudência recente do Tribunal Constitucional e, bem assim, a jurisprudência arbitral que os actos de liquidação de Imposto do Selo em apreço não violam qualquer princípio legal ou constitucional.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

4.1.1. A Requerente é proprietária do prédio sito na Rua ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., Concelho de Silves, sob o artigo matricial n.º...

4.1.2. O prédio encontra-se em propriedade total com 21 andares ou divisões com utilização independente, afectas a habitação, cujo valor patrimonial tributário, determinado ao abrigo do Código do IMI, varia entre € 50.530,00 e € 155.990,00.

4.1.3. O prédio em causa foi inscrito na matriz em 2012 e o somatório dos valores patrimoniais tributários das mencionadas fracções autónomas afectas a habitação ascende a € 1.269.570,00 (um milhão, duzentos e sessenta e nove mil, quinhentos e setenta euros), tendo cada uma delas individualmente, um valor patrimonial tributário inferior a € 1.000.000,00.

4.1.4. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação de Imposto do Selo respeitantes ao ano de 2012, efectuados ao abrigo da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, sobre os andares e divisões com utilização independente afectas a habitação, no valor global de € 12.695,70 (doze mil, seiscentos e noventa e cinco euros e setenta cêntimos), a saber:

- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “1.º A”, no valor de € 762,80;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “1.º B”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “1.º C”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “1.º D”, no valor de € 505,30;

- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “1.º E”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “2.º A”, no valor de € 762,80;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “2.º B”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “2.º C”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “2.º D”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “2.º E”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “3.º A”, no valor de € 762,80;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “3.º B”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “3.º C”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “3.º D”, no valor de € 505,30;

- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “3.º E”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “4.º A”, no valor de € 762,80;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “4.º B”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “4.º C”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “4.º D”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “4.º E”, no valor de € 505,30;
- Documentos n.º 2013 ..., n.º 2013 ... e n.º 2013 ... referentes ao andar ou divisão com utilização independente identificada por “5.º”, no valor de € 1.559,90;

4.1.5. Em 26/04/2013, a Requerente interpôs reclamação graciosa dos referidos actos de liquidação, solicitando a sua anulação com fundamento em ilegalidade por erro nos pressupostos de direito, a qual foi indeferida por despacho datado de 26/06/2014.

4.1.6. Em 26/07/2013, a Requerente interpôs recurso hierárquico, o qual foi indeferido por despacho datado de 07/12/2016.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

5. O DIREITO

Da incidência da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral

A questão a decidir centra-se, tão-somente, em saber se no âmbito da incidência do Imposto do Selo a que se refere a Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, se incluem, ou não, os prédios urbanos habitacionais, que, embora não constituídos em propriedade horizontal, sejam integrados por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sempre que o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas partes distintas não exceda o valor de € 1.000 000,00.

Ou seja, trata-se de saber se o elemento quantitativo relevante previsto na referida norma deve ser considerado em função do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma das partes, como pretende a Requerente, ou se esse elemento é o que resulta do somatório dos valores patrimoniais a elas atribuído, conforme defende a AT.

De acordo com a factualidade assente, a AT liquidou Imposto do Selo por considerar que o valor patrimonial tributário do prédio urbano constituído em regime de propriedade total, é superior a € 1.000.000,00, atendendo ao somatório do valor patrimonial tributário de cada um dos 21 andares ou divisões com utilização independente afectas a habitação, que compõem o referido prédio.

Sobre esta matéria é já abundante a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo ¹ (STA) e, bem assim, a jurisprudência arbitral, que indicamos, a título de exemplo, nos processos n.º 277/2013-T, n.º 291/2013-T, n.º 35/2014-T, n.º 464/2014-T, n.º 639/2014-T, n.º 724/2014-T, n.º 245/2014-T, n.º 152/2015-T e n.º 21/2015-T, a qual acompanhamos.

Senão vejamos.

De acordo com o disposto na Verba n.º 28 da Tabela Geral, em vigor à data dos factos, integram o campo de incidência do Imposto do Selo:

“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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1%. ²

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%”.

¹ A título exemplificativo, destacamos o Acórdão proferido no processo n.º 047/15, de 09/09/2015, nos termos do qual: *“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.”*, disponível em www.dgsi.pt

² Redacção esta que foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, sem que, contudo, tenha grande

São, pois, sujeitos passivos, e devedores do imposto, os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos prédios em 31 de Dezembro do ano a que o tributo respeita, conforme decorre do artigo 8.º do Código do IMI, por remissão expressa dos artigos 3.º, n.º 3, alínea u), e 2.º, n.º 4, do Código do Imposto do Selo.

Já no que respeita à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, determinação da base tributável, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do Código do IMI, por remissão expressa dos artigos 5.º, n.º 1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do Código do Imposto do Selo. Em geral, por remissão do artigo 67.º, n.º 2, do mesmo Código, são de aplicação supletiva às matérias não especialmente reguladas, as disposições do Código do IMI.

Ora, não se questionando, no presente caso, a espécie do prédio em causa, classificado como urbano e de afectação habitacional, de acordo com os critérios estabelecidos nos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, está apenas em causa saber-se qual o exacto sentido de “*valor patrimonial considerado para efeitos de IMI*” constante da norma de incidência do Imposto do Selo.

Importa, pois, recorrer às regras do Código do IMI relativas ao tratamento que, em sede deste imposto, é conferido às partes de prédios urbanos susceptíveis de utilização independente, em especial, no tocante à determinação do respectivo valor patrimonial tributário e regras aplicáveis à liquidação e pagamento do referido tributo.

Assim, de acordo com o artigo 12.º, n.º 3 do referido Código, que estabelece o conceito de matriz predial, “*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina o respectivo valor patrimonial tributário.*”.

relevância para o caso em apreço.

Ora, a autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no artigo 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano.

Este entendimento é também partilhado por J. SILVÉRIO MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS³ segundo os quais, *“Um outro aspecto que deve ser evidenciado na matriz tem a ver com a necessidade de fazer relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuído a cada uma das suas partes, funcional e economicamente independentes. Nestes casos, a inscrição matricial não só deve fazer a referência a cada uma destas partes como deve fazer referência expressa ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas. Um exemplo que pode ilustrar esta situação é o caso de um prédio urbano, não constituído em regime de propriedade horizontal e que seja composto por vários andares. (...) Porém, como cada uma destas unidades pode ser objeto de arrendamento ou de outra qualquer utilização por parte do respetivo titular, a matriz deve evidenciar essas unidades e deve ser atribuído valor patrimonial a cada uma delas.”* [sublinhados nossos].

Na economia do IMI, a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente não se limita à sua separação na inscrição matricial e discriminação do respetivo valor patrimonial tributário. Essa autonomia estende-se também à própria liquidação do tributo.

³ “Os Impostos sobre o Património Imobiliário e O Imposto do Selo, Comentados e Anotados”, págs. 159 e 160.

Com efeito, determina o artigo 119.º, n.º 1, do mencionado Código, que o documento de cobrança do imposto deverá conter a discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização de independente e respectivo valor patrimonial tributário. Para cumprimento deste preceito, a liquidação do IMI, no estrito sentido de aplicação da taxa à base tributável, não toma como referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos às partes autónomas de um mesmo prédio, mas o valor atribuído a cada uma delas individualmente considerado.

Igualmente no sentido da individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas de prédios urbanos, releva, ainda, o artigo 15.º-O, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30 de Novembro.

De acordo com o preceituado na referida norma, a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos, é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja objecto da referida avaliação.

Resulta, assim, das normas relevantes do Código do IMI, por remissão aplicáveis ao Imposto do Selo a que se refere a Verba n.º 28.1 da respectiva Tabela Geral, que as partes autónomas de prédios urbanos assumem plena autonomia, em termos de avaliação e descrição na matriz predial e liquidação do imposto.

Ao referir-se ao valor patrimonial considerado para efeitos do IMI, a norma de incidência e quantificação do Imposto do Selo a que se refere a Verba n.º 28.1 da respectiva Tabela não pode senão apelar para a realidade acima descrita, ou seja, para o valor patrimonial tributário considerado em sede de IMI relativamente a cada parte de prédio urbano suscetível de utilização independente.

Como, de resto, se encontra espelhado nas liquidações em apreço: a AT depois de, sem apoio legal, operar o somatório dos valores patrimoniais tributários das diversas partes autónomas do prédio para daí extrair o pressuposto quantitativo da incidência de Imposto

do Selo, opera a liquidação com referência cada uma dessas partes ainda que, individualmente, nenhuma delas atinja aquele valor.

Por todo o exposto, e de acordo com a factualidade assente, o valor patrimonial tributário de cada um dos 21 andares ou divisões com utilização independente afectos a habitação, que integram o prédio constituído em propriedade total, e que foi determinado segundo as regras do Código do IMI, é inferior a € 1.000.000,00, não estando assim reunidos os pressupostos de tributação da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral.

Pelo que, os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, objecto do presente processo de pronúncia arbitral, no montante total de € 12.695,70, padecem do vício de violação do disposto na Verba n.º 28.1 da Tabela Geral e do artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo, por erro sobre os seus pressupostos de direito, declarando-se assim a ilegalidade daqueles actos de liquidação, com a consequente anulação dos mesmos.

Tendo-se concluído que os actos de liquidação de Imposto do Selo que constituem objecto do presente pedido de pronúncia arbitral enfermam de vício de violação de lei que impõe a sua anulação, fica prejudicado, por inutilidade, o conhecimento das demais questões relativas à legalidade (por violação do princípio constitucional da igualdade) daqueles actos.

Do direito a juros indemnizatórios

A par da anulação das liquidações, e consequente reembolso das importâncias indevidamente pagas, a Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, são devidos juros indemnizatórios *“quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em*

montante superior ao legalmente devido.”. Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT acima referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No presente caso, mostram-se preenchidas ambas as condições, constituindo-se, pois, a obrigação de juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, que assim se declara.

6. DECISÃO

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais as liquidações de Imposto do Selo, constantes dos identificados documentos de cobrança, com todas as consequências legais;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a AT a restituir à Requerente o Imposto do Selo indevidamente pago, no montante de € 12.695,70;
- d) Condenar a AT em custas.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 12.695,70 (doze mil, seiscentos e noventa e cinco euros e setenta cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela AT, no montante de € 918 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 21 de Setembro de 2017

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.