

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 294/2014 -T

Tema: IS – verba 28.1 TGIS

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º 294/2014 – T
Tema: verba 28.1 TGIS

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., Lda, com sede ..., doravante simplesmente designada *Requerente*, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º n.º 1 a) e 10º n.º 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por *RJAT*), peticionando a anulação de vinte e dois (22) actos tributários de liquidação de Imposto do Selo (IS) referentes ao ano de 2012, no valor total de € 27.601,50, bem como reembolso de igual montante, relativo ao imposto pago, peticionando ainda o pagamento dos correspondentes juros compensatórios.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

1. Que as liquidações impugnadas foram praticadas com violação de lei, consubstanciada no desrespeito da norma de incidência contida na Verba 28.1 da TGIS, porquanto as realidades patrimoniais e com relevância tributária sobre que incidiram não apresentam um valor patrimonial tributário (VPT) igual ou superior a € 1.000.000,00;

2. O expediente de somar os valores patrimoniais tributários relativos aos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, para efeitos de apuramento de um *VPT global* e consequente tributação, em sede de IS, afigura-se desprovido de sustentáculo legal;
3. Entendimento diverso do referido no ponto anterior padecerá de inconstitucionalidade, por ofensa do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º e no n.º 2 do artigo 104.º, ambos da CRP.

A Requerente juntou vinte e quatro (24) documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 2 a) do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral foi constituído em 20 de Junho de 2014.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) À data, a Requerente detinha a propriedade do prédio urbano em análise, avaliado nos termos do CIMI, descrito como “*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*”, cinco lojas e mais 21 andares ou divisões susceptíveis de utilização independente e afectos a habitação, com um VPT superior a € 1.000.000,00;
- b) Com referência ao ano de 2012, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 55-A / 2012, de 29 de Outubro, que aditou a Verba n.º 28 à TGIS e cuja respectiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 e com afectação habitacional (ponto 1. daquela Verba), a AT procedeu à liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral;
- c) A liquidação em causa resulta da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária;

- d) 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;
- e) O n.º 3 do artigo 12.º do CIMI respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais;
- f) Tratando-se de prédio em propriedade total, o VPT que serve de base ao cálculo de imposto será, indiscutivelmente, aquele que a Requerente define como “*valor global do prédio*”, e não o VPT de cada uma das partes que o compoñham;
- g) A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados, e a lei fiscal respeita tal diferença;
- h) A constituição em propriedade horizontal determina a cisão / divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das fracções que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do CIMI e do artigo 1414.º e seguinte do CC, sendo que um prédio em propriedade total constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídico-tributária.

A Requerida juntou cópia do processo administrativo, não tendo arrolado qualquer testemunha.

Atenta a posição assumida pelas partes e não existindo necessidade de produção adicional de prova, determinou-se a não realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a dispensa de apresentação de alegações, dispensando-se, de igual modo, a inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente.

II. QUESTÕES A DECIDIR

Atentas as posições assumidas pelas Partes, reflectidas nos argumentos expendidos, cumpre:

- Apurar, com referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares e divisões com utilização independente, das quais algumas com afectação habitacional, qual o VPT

relevante; se o correspondente à soma aritmética do VPT atribuído às diferentes partes ou andares ou, inversamente, os diversos valores patrimoniais tributários destas, isoladamente considerados.

III. MATÉRIA DE FACTO

a. Factos provados

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito sob o artigo 29 na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ...;
2. No ano de 2012, o prédio em apreço era constituído, em *propriedade total*, por cinco (5) lojas e vinte e um (21) fogos habitacionais, incluindo o andar da porteira;
3. Àquelas cinco lojas e vinte e um fogos habitacionais correspondia um andar ou divisão com utilização independente;
4. A cada uma daquelas vinte e seis partes independentes [cinco lojas e vinte e um fogos habitacionais] foi atribuído um VPT para efeitos de IMI;
5. Os valores patrimoniais tributários referidos no ponto anterior, isoladamente considerados, são inferiores a € 1.000.000,00;
6. Com referência ao ano de 2012, a Requerida, em 2013, liquidou à Requerente Imposto de Selo correspondente à Verba 28.1 da TGIS;
7. As liquidações, juntas ao Pedido de Pronúncia Arbitral, tinham como data limite de pagamento 31 de Dezembro de 2013;
8. A Requerente pagou o imposto liquidado.

b. Factos não provados

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

c. Fundamentação da matéria de facto

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada.

IV. CUMULAÇÃO DE PEDIDOS

Verifica-se a identidade da natureza dos factos tributários, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão, nada obstando a que, nos termos do artigo 3.º do RJAT e do artigo 104.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, se proceda à cumulação de pedidos.

V. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão regularmente representadas.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade, não existindo excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

VI. DO DIREITO

Fixada que está a matéria de facto, cumpre agora, por referência àquela, apurar o Direito aplicável. Assim, e analisada a argumentação expendida pelas Partes, facilmente se atinge que a questão de fundo reside na interpretação da norma contida na Verba 28 da TGIS (em particular da constante do ponto 1), aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A / 2012, de 29 de Outubro, que, à data com relevância para os presentes autos, estabelecia o 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 € 1.000.000,00 – 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%”.

Acrescente-se, ademais, que questões semelhantes àquela que ora cumpre resolver têm vindo a originar profusa jurisprudência arbitral que, por identidade de motivos, oportunamente aqui se trará.

Por outro lado, e igualmente relevante no que concerne à matéria que ora nos ocupa, o n.º 2 do artigo 67.º do Código do IS – também aditado pela Lei n.º 55-A / 2012 –, determina a aplicação subsidiária do CIMI às questões respeitantes à Verba 28 da TGIS e que não encontrem regulação no CIS. Deste modo, e por virtude daquela remissão expressa, resulta claro que o *iter* que deve ser percorrido, para solucionar dúvidas quanto ao sentido e alcance da Verba 28 da TGIS, há-de passar pelo CIMI.

Vejamos: o ponto 1 da Verba 28 da TGIS alude a *prédio[s] com afectação habitacional*; ora verificando-se o silêncio do CIS relativamente à densificação daqueles conceitos, e tal como prescrito pelo n.º 2 do artigo 67.º daquele diploma, encontra-se aberta a possibilidade de recurso ao CIMI. Aqui chegados, uma simples interpretação enunciativa permitirá reconduzir a categoria de *prédio com afectação habitacional* ao conceito de *prédio urbano*, na espécie habitacional, como resulta dos artigos 2.º e 4.º do CIMI e, em particular, da alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º do mesmo diploma.

Desta sorte, e lançando mão do disposto no n.º 2 daquele artigo 6.º [do CIMI] pode concluir-se que serão habitacionais [ou, por exemplo, comerciais] os edifícios ou construções que para tanto hajam sido licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal aqueles fins.

Contudo – e aqui reside parte substancial do excurso argumentativo da Administração Tributária –, o n.º 2 do artigo 4.º do CIMI determina que “*para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*”; inferindo a Requerida, daquela norma, 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*”. Adianta-se, porém, que tal raciocínio não deve prevalecer, pois pretende atribuir à norma um sentido que ela não contempla.

Recorde-se que, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, as normas tributárias se interpretam de acordo com os princípios de hermenêutica jurídica comumente aceites, *maxime* os fixados, entre nós, no artigo 9.º do Código Civil.

A *interpretação literal* apresenta-se como o primeiro estágio da actividade interpretativa. Como refere FERRARA, “*o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete*”⁽¹⁾. Ora, uma vez que a lei se encontra expressa em palavras, deve, então, delas ser extraída a significância verbal que contêm, segundo a sua natural conexão e as regras gramaticais. Porém, sendo as palavras empregues pelo Legislador equívocas ou indeterminadas, será forçoso recorrer à *interpretação lógica*, que atende ao espírito da disposição a interpretar.

A interpretação lógica, tal como vem sendo pacificamente figurada pela doutrina⁽²⁾, estriba-se no elemento *racional*, no elemento *sistemático* e no elemento *histórico*; ponderando-os e deles deduzindo o valor da norma jurídica em apreço.

Por elemento *racional* há-de entender-se a *raison d’être* da norma jurídica, *i.e.*, a finalidade para a qual o legislador a instituiu. A descoberta da *ratio legis* apresenta-se, assim, como um factor de indubitável importância para a determinação do sentido da norma.

(1) FERRARA, FRANCESCO, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 1921, Roma; Tradução de MANUEL DE ANDRADE, Arménio Amado, Editor, Sucessor – Coimbra, 2.ª Edição, 1963, p. 138 e ss.

(2) *Vide*, por todos, BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 181.

Sucedem, porém, que uma determinada norma não existe isoladamente, antes convive com as demais normas e princípios jurídicos de forma sistemática e complexa. Assim, natural se torna que o sentido de uma concreta norma resulte claro da confrontação desta com as demais. Como refere BAPTISTA MACHADO, *“este elemento compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda o lugar sistemático que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico.”*⁽³⁾.

Já o elemento *histórico*, por seu turno, há-de reportar-se e incluir os materiais conexos com a história da norma, tais como *“a história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa (...); as chamadas fontes da lei, ou seja os textos legais ou doutrinários que inspiraram o legislador na elaboração da lei (...); os trabalhos preparatórios.”*

Apliquemos o que se vem dizendo ao caso vertente, *i.e.*, à interpretação do n.º 4 do artigo 2.º do CIMI, convocando, ainda, o disposto no artigo 1414.º do Código Civil; que determina que *“as fracções de que um edifício se compõe, em condições de constituírem unidades independentes, podem pertencer a proprietários diversos em regime de propriedade horizontal”*.

Ora, sabendo que, por regra, sobre cada edifício incorporado no solo recai, em princípio, um único direito de propriedade, pertencente a um ou mais titulares, facilmente se atinge que aquela norma [artigo 1414.º do CC] encerra uma importante derrogação a tal princípio. Na verdade, e como de resto ensinam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA⁽⁴⁾, o que caracteriza este instituto [propriedade horizontal] *“é o facto de as fracções de um mesmo edifício que constituam unidades independentes pertencerem a proprietários diversos”*.

⁽³⁾ BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 183.

Mas, então, que dizer acerca do n.º 4 do artigo 2.º do CIMI? Deverá dizer-se que visa, congruentemente, adaptar a realidade fiscal à materialidade permitida pelo artigo 1414.º do CC, *i.e.*, visa permitir tributar proprietários diversos na medida das suas propriedades; mas, também, visa permitir obviar eventuais dificuldades decorrentes da impossibilidade de assimilar cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, ao conceito de prédio tal como definido no n.º 1 do artigo 2.º do CIMI. E apenas isso. O Legislador disse exactamente aquilo que pretendeu dizer.

Desta sorte, não será possível retirar do n.º 4 do artigo 2.º do CIMI a conclusão de que os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, num prédio em propriedade total, hão-de, invariavelmente, ser tidos como uma realidade uma para efeitos de tributação em sede de IS.

Na verdade, como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 132/2013-T, *“nada há na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical no que se refere à sua identificação como prédios urbanos habitacionais. Daqui se conclui que partes autónomas de prédios em propriedade vertical com afectação habitacional devem ser consideradas como prédios urbanos habitacionais”*. Não faz sentido, por isso, distinguir algo que a própria lei não distingue.

Aliás, como se acrescenta naquele aresto, *“distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total seria uma inovação sem suporte legal associado, até porque, como se tem aqui afirmado, nada denuncia, nem na verba n.º 28, nem no disposto no CIMI, uma justificação para essa particular diferenciação. Note-se, exemplarmente, o que diz o art. 12.º, n.º 3, do CIMI: 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.”*

Pode concluir-se, então, que a Verba 28 da TGIS apenas seria de aplicar se, no caso dos autos, alguma ou algumas das partes, andares ou divisões com utilização

(⁴) PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado – Volume III* (artigos 1251.º a 1575.º), 2ª Edição Revista e Actualizada (Reimpressão), Coimbra Editora, Limitada, 1987, p. 391.

independente, e afectação habitacional, possuísse(m) um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00. Tal não sucede, como se viu, motivo pelo qual os actos de liquidação impugnados pela Requerente padecem de ilegalidade.

Na verdade, mal andou a Requerida ao considerar como VPT relevante, para efeitos de incidência da Verba 28 da TGIS, o valor global [resultante da soma dos diversos valores patrimoniais tributários] do prédio.

Com efeito, como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 50 / 2013-T, *“o critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.”*

Isto posto, é tempo agora de abordar a questão relacionada com os juros *compensatórios* peticionados pela Requerente.

Como resulta do n.º 1 do artigo 35.º da LGT, *“serão devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito de substituição tributária”*. Na mesma linha, dispõe o n.º 2 daquele artigo 35.º que *“são também devidos juros compensatórios quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.”*

Do exposto resulta claro o fim dos juros *compensatórios*: reparar os prejuízos sofridos pelo Estado decorrentes do atraso na liquidação do imposto.

Como salientam LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, *“os juros compensatórios pressupõem culpa de contribuintes, sob a forma de dolo ou negligência. Se houver culpa do credor, não serão devidos juros compensatórios.”*

Resulta claro, então, que os juros *compensatórios*, pela sua natureza, não são susceptíveis de serem peticionados pelos sujeitos passivos.

Questão diversa é, contudo, a relacionada com o reembolso do montante pago e dos juros indemnizatórios.

Vejam os termos do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto de decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.

Tal como referido na decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 27 / 2013-T, *“trata-se de comandos legais que se encontram em total sintonia com o disposto no art.º 100.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT”*.

Ora, o caso que ora nos ocupa convoca a aplicação das normas citadas, devendo, por isso, haver lugar ao reembolso dos montantes pagos, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

Quanto aos juros indemnizatórios, à luz do disposto no artigo 61.º do CPPT, e preenchidos que se encontram os requisitos de que dependem, ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido – como resulta do n.º 1 do artigo 43.º da LGT –, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal.

De tudo quanto se expendeu resulta clara a inexistência de fundamento legal para os actos de liquidação de IS, motivo pelo qual se revela desnecessário aferir da procedência de outros vícios das liquidações impugnadas.

VII. DISPOSITIVO

Em face do exposto, decide-se:

- a. Julgar procedente, por provado, o pedido de anulação dos actos de liquidação de IS a que se refere o pedido da Requerente;
- b. Anular os actos de liquidação de IS acima referidos;
- c. Julgar procedente o pedido de restituição do montante de € 27.601,50, pago pela Requerente, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde os

pagamentos indevidos, até integral pagamento à Requerente das quantias liquidadas.

Fixa-se o valor do processo em € 27.601,50, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.530,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do n.º 4 do artigo 4.º, do citado Regulamento, a pagar pela Requerida por ser a parte vencida.

Registe e notifique.

Lisboa, 1 de Dezembro de 2014.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01, regendo-se a sua redacção pela ortografia antiga.