

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 565/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS – Propriedade total

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

IMOBILIÁRIA A..., S.A., sociedade anónima com sede na ..., em Lisboa, com o capital social de 1.000.000,00 €, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número único de matrícula e de pessoa coletiva ... (de ora em diante designada apenas por “Requerente”), apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), com vista à:

- a) Declaração da ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo (“IS”) emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “entidade Requerida”), na importância total de 11.399,20 euros, com fundamento na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), com data de 17 de Março de 2014 e relativos ao ano de 2013, constante dos documentos de cobrança juntos ao pedido de pronúncia arbitral e ao requerimento autónomo ao mesmo pedido, respetivamente, sob os documentos n.ºs 2 a 17, 19 a 34 e 1 a 16, e, consequente anulação daqueles atos;
- b) Condenação da Entidade Requerida à restituição do imposto pago e das importâncias pagas no âmbito da execução fiscal da primeira prestação tributária, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

c) Condenação da Entidade Requerida no pagamento das custas e demais encargos do presente processo arbitral, em conformidade com o disposto no “RJAT” e no Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Para o efeito, alega, em síntese, que:

1. Os atos de liquidação do Imposto do Selo enfermam do vício de violação de lei, por erros sobre os seus pressupostos por:

i. A sujeição ao Imposto do Selo contida na Verba 28.1 da TGIS é determinada pela conjugação de dois fatores: a afetação habitacional e Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) constante da matriz predial urbana deverá ser igual ou superior a €1.000.000,00, sendo que, tratando-se de prédios urbanos não constituídos em regime de propriedade horizontal, compostos por diversos andares ou divisões com utilização independente e afetação habitacional, a sujeição é determinada pelo VPT atribuído a cada um dos seus andares ou divisões e não pelo VPT total do próprio prédio;

ii. A liquidação do Imposto do Selo deve obedecer às regras previstas no Código do IMI (“CIMI”), por remissão expressa da Verba 281.1 da TGIS e do n.º 2 do art. 67.º do Código do Imposto do Selo (“CIS”), sendo que, aquela norma de incidência refere-se aos prédios cujo conceito resulta do art. 2.º do Código do IMI e a determinação do VPT segue o disposto no art. 38.º e seguintes do mesmo Código;

iii. Nenhuma das 16 frações das 20 frações do prédio urbano da Requerente com afetação habitacional tem um VPT igual ou superior a €1.000.000,00;

iv. A adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade, da igualdade fiscal, bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal;

v. A intenção do legislador ao introduzir tal norma foi considerar como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos com afetação habitacional de luxo, considerando como tais os que tenham um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, sujeitando-os a IS;

2. As liquidações do IS são ainda inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade, disposto no art. 103.º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”), pois, caso o prédio em questão fosse constituído em regime de propriedade horizontal não haveria lugar à tributação de IS, dado que o VPT atribuído a cada uma das suas frações/andares destinadas a habitação não ultrapassa €1.000.000,00, procedendo a AT a uma discriminação arbitral e ilegal.

*

O tribunal arbitral ficou constituído em 31-10-2014, em conformidade com o disposto na alínea c) do nº 1 do artigo 11.º do RJAT.

*

Notificada para o efeito, a Entidade Requerida apresentou resposta, na qual, invoca, em suma:

- i. A situação do prédio da Requerente subsume-se na verba 28.1 da TGIS, sendo proprietários de um único prédio e não de frações autónomas. A Requerente ao pretender aplicar “quase por analogia” ao seu prédio o regime da propriedade horizontal subverte o regime instituído no CIMI e do CIS;
- ii. O VPT relevante para efeitos da verba 28 da TGIS é o valor patrimonial total do prédio urbano e não valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda que susceptíveis de utilização independente, não afastando esta interpretação o facto de a liquidação do IMI ser calculado em função do valor patrimonial tributário de cada uma dessas partes;
- iii. A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afetada pelo facto de os mesmos serem susceptíveis de utilização económica e independente, não deixando de ser um único prédio, não podendo assim as suas partes distintas juridicamente serem equiparadas às frações autónomas de um prédio constituído em propriedade horizontal;
- iv. Outra interpretação violaria o princípio da legalidade previsto no art. 103.º da CRP;

v. A tributação em causa não violou o princípio da igualdade, pois a propriedade vertical e a propriedade horizontal são institutos jurídicos diferenciados, implicando este último uma mera alteração jurídica, não dando lugar a uma nova avaliação, sendo que o legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto e discriminatório os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, “sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária”;

Concluí pela legalidade e manutenção dos actos de liquidação do IS.

Por requerimento superveniente, admitiu-se a junção pela Requerente dos documentos de cobrança relativos à terceira prestação do Imposto do Selo liquidado em 17.03.2014, por terem sido rececionados em data posterior à da apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral.

*

Por se tratar de uma questão estritamente de direito, o Tribunal Arbitral decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como em prescindir da apresentação de alegações, por proposta da Entidade Requerida e com o consentimento da Requerente, por não se ter pronunciado em sentido contrário.

*

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.

As partes são dotadas de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, conforme o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades e inexistem exceções de que cumpra conhecer ou que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

*

II. FUNDAMENTAÇÃO

2.1. De facto

Com base nos elementos constantes do processo e com interesse para decisão, dão-se como provados os factos seguintes:

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano em regime de propriedade total (que não constituído em regime de propriedade horizontal) sito na Rua ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... (anterior artigo ... da freguesia de ...), com um valor patrimonial tributário total de € 1.427.180,00.

((cfr. Documento nº 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

2. O identificado prédio em propriedade total é composto por 20 andares ou divisões com utilização independente (lojas e andares), dispostas por 5 pisos.

(cfr. Documento nº 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

3. Dos 20 andares ou divisões com utilização independente do prédio urbano supra identificado, 4 estão afetas a comércio, cujo VPT perfaz um total de € 287.260,00.

(cfr. Documento nº 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

4. E os restantes 16 andares ou divisões com utilização independente estão afetas a habitação, cujo VPT perfaz um total de € 1.139.920,00.

(cfr. Documento nº 1 a 17 juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente àquele pedido arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

5. O VPT atribuído a cada um dos 16 andares ou divisões com utilização independente destinadas a habitação do supra identificado prédio urbano é inferior a € 1.000.000,00, compreendo-se entre € 67.010,00 e € 75.480,00.

(cfr. Documentos nºs 1 a 17, 19 a 34 juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos nºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente àquele pedido arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

6. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2013, com data de liquidação em 2014-03-17, constante dos documentos de cobrança para pagamento da primeira prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afeto a habitação, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em Abril de 2014, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO (COBRANÇA)				IDENTIFICAÇÃO DO	
ANDAR/DIV. UTIL. IND.	VERBA DA TGIS	VALOR	COLECTA	PRESTAÇÃO TRIBUTÁRIA (1ª)	PATRIMONIAL
2014 ...	U-00...-4-1ºD 28.1	67.010,00	670,1	223,38	
2014 ...	U-00...-4-1ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-4-2ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,38	
2014 ...	U-00...-4-2ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-4-3ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,38	
2014 ...	U-00...-4-3ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-4-4ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,38	
2014 ...	U-00...-4-4ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-6-1ºD 28.1	67.010,00	670,1	223,38	

2014 ...	U-00...-6-1ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-6-2ºD	28.1	67.010,00	670,1	223,38
2014 ...	U-00...-6-2ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-6-3ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,38
2014 ...	U-00...-6-3ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-6-4ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,38
2014 ...	U-00...-6-4ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6

(cfr. documentos nºs 2 a 17 juntos ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

7. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2013, com data de liquidação em 2014-03-17, constante dos documentos de cobrança para pagamento da segunda prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afeto a habitação, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em Julho de 2014, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO (COBRANÇA)			IDENTIFICAÇÃO DO PATRIMONIAL		
ANDAR/DIV. UTIL. IND. COLECTA	VERBA DA TGIS	VALOR			
Prestação Tributária					
(2ª)					
2014 ...	U-00...-4-1ºD	28.1	67.010,00	670,1	223,36
2014 ...	U-00...-4-1ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-4-2ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,36
2014 ...	U-00...-4-2ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-4-3ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,36
2014 ...	U-00...-4-3ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-4-4ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,36
2014 ...	U-00...-4-4ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-6-1ºD	28.1	67.010,00	670,1	223,36
2014 ...	U-00...-6-1ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6

2014 ...	U-00...-6-2ºD	28.1	67.010,00	670,1	223,36
2014 ...	U-00...-6-2ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-6-3ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,36
2014 ...	U-00...-6-3ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6
2014 ...	U-00...-6-4ºD	28.1	67.010,00	670,10	223,36
2014 ...	U-00...-6-4ºE	28.1	75.480,00	754,80	251,6

(cfr. documentos nºs 19 a 34 juntos ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

8. Em 25 de Julho de 2014, a Requerente procedeu ao pagamento, já em sede do processo de execução fiscal instaurado para cobrança, da primeira prestação do Imposto do Selo liquidado, no montante de € 3.799,84, acrescido de juros de mora e custas, na importância de € 95,90.

(cfr. Documento nº 18 junto ao pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

9. Na mesma data, a Requerente procedeu ao pagamento da segunda prestação do Imposto do Selo liquidado, no montante de € 3.799,68.

(cfr. documentos nºs 19 a 34 juntos ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

10. A Requerente foi notificada dos atos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2013, com data de liquidação em 2014-03-17, constante dos documentos de cobrança para pagamento da terceira prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afeto a habitação, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em Novembro de 2014, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO (COBRANÇA)				IDENTIFICAÇÃO DO	
ANDAR/DIV. UTIL. IND. VERBA DA TGIS	VALOR			PATRIMONIAL	
COLECTA	Prestação Tributária (3ª)				
2014 ...	U-00...-4-1ºD 28.1	67.010,00	670,1	223,36	
2014 ...	U-00...-4-1ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-4-2ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,36	
2014 ...	U-00...-4-2ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-4-3ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,36	
2014 ...	U-00...-4-3ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-4-4ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,36	
2014 ...	U-00...-4-4ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-6-1ºD 28.1	67.010,00	670,1	223,36	
2014 ...	U-00...-6-1ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-6-2ºD 28.1	67.010,00	670,1	223,36	
2014 ...	U-00...-6-2ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-6-3ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,36	
2014 ...	U-00...-6-3ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	
2014 ...	U-00...-6-4ºD 28.1	67.010,00	670,10	223,36	
2014 ...	U-00...-6-4ºE 28.1	75.480,00	754,80	251,6	

(cfr. Documentos nºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

11. Em 18 de Novembro de 2014, a Requerente procedeu ao pagamento da terceira prestação do Imposto do Selo liquidado, no montante de € 3.799,68.

(cfr. Documentos nºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente ao pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

12. Nos documentos de notificação para pagamento do Imposto do Selo do ano de 2013 consta como Valor Patrimonial do Prédio – total sujeito a Imposto: 1.139.920,00.

(cfr. Documentos n.ºs 1 a 17, 19 a 34 juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos n.ºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente àquele pedido arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

13. As liquidações do Imposto do Selo supra identificadas foram efetuadas por referência à verba 28.1 da TGIS.

(cfr. Documentos n.ºs 1 a 17, 19 a 34 juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos n.ºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente àquele pedido arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

14. Dos atos de liquidação constantes dos identificados documentos de cobrança resultou um imposto total de 11.399,20 euros.

(cfr. Documentos n.ºs 1 a 17, 19 a 34 juntos ao pedido de pronúncia arbitral e documentos n.ºs 1 a 16 juntos ao requerimento superveniente àquele pedido arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos).

Atentas as posições assumidas pelas partes e dado que a questão a dirimir por este tribunal arbitral é estritamente jurídica (adiante identificada), a factualidade provada teve por base os documentos juntos ao processo e assinalados em cada um dos pontos da matéria de facto, os quais não foram impugnados.

Não existem outros factos não provados com interesse para a decisão da causa.

*

2.2 De Direito

A questão a decidir nos presentes autos arbitrais consiste em saber se os atos tributários de liquidação de Imposto do Selo são ilegais, por errónea interpretação e aplicação da verba n.º 28.1 da TGIS, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ao se considerar que o valor patrimonial tributário (“VPT”) de um prédio urbano em propriedade total (que não

constituído em regime de propriedade horizontal), com andares ou divisões de utilização independente afetos a habitação que, releva para efeitos de incidência daquela verba é constituído pelo valor resultante do somatório do VPT imputado a cada um daqueles andares ou divisões. Se as liquidações do Imposto do Selo padecem ainda do vício de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade.

Sobre a questão objeto dos presentes autos já se pronunciou o presente Tribunal Arbitral, nomeadamente nas decisões proferidas nos processos n.ºs 50/2013-T; 132/2013-T e 194/2014-T, cuja jurisprudência arbitral acompanhamos.

Conforme resulta da factualidade assente, os serviços da AT liquidaram Imposto do Selo à Requerente, à taxa de 1%, por considerar que o VPT do prédio urbano constituído em regime de propriedade total, da qual é proprietária, é superior a € 1.000.000,00, atendendo ao somatório do VPT de cada um dos 16 andares ou divisões com utilização independente afetas a habitação, que compõem aquele prédio.

Alega a Requerente que a AT liquidou erradamente Imposto do Selo pois não se encontram verificados os pressupostos de que depende a aplicação da verba n.º 28.1 da TGIS, pois, não pode a AT considerar o VPT total de 16 dos 20 andares ou divisões com utilização independente do prédio urbano em questão, quando o próprio legislador determinou regras diferentes em sede do Código de IMI e é este o Código aplicável às matérias não reguladas no que concerne à verba em referência. Acresce que, sempre seria inaplicável a referida verba da TGIS, pois, uma parte dos andares ou divisões com utilização independente estão afetos ao comércio.

Por sua vez, a Requerida sustenta, em síntese que, o VPT que releva para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS é o VPT total do prédio urbano e não o VPT de cada umas das partes que compõem o prédio em propriedade vertical, ainda que suscetíveis de utilização independente.

Vejamos.

O art. 4.º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro veio aditar à TGIS a verba nº 28, com a redação seguinte (na sua versão originária):

“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 %.”

(itálico nosso)

Dispondo o art. 6.º da supra citada Lei quanto ao ano de 2013 que, “a liquidação do imposto do selo previsto na verba nº 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.”

À data dos factos, são assim pressupostos de incidência da verba 28.1 da TGIS os prédios urbanos, com afetação habitacional, cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000,000,00 euros.

A Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, por referência à verba 28 da TGIS veio ainda estabelecer várias alterações ao CIS, nomeadamente quanto à sua liquidação e pagamento, remetendo expressamente para as regras previstas no CIMI (cfr. art. 23.º, nº 7, art. 44.º, nº 5, art. 46.º, nº 5, art. 49.º, nº 3 do CIS) com as devidas adaptações, prevendo-se no 2.º do art. 67.º do CIS que, “Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”

Das referidas normas, constata-se que o conceito de “prédio com afetação habitacional” previsto na sobredita verba nº 28, nº 1 não se encontra definido no CIS, nem na citada Lei, nem no CIMI, cujas normas são de aplicação subsidiária, conforme disposto no nº 2 do art. 67.º do CIS.

Sobre esta questão, já se pronunciou este Tribunal Arbitral na decisão proferida no processo nº 53/2013-T, que aqui acompanhamos, ao entender-se que um “prédio com afetação habitacional” terá «de ser um prédio que já tenha efetiva afetação a esse fim».

É inequívoco que um prédio em propriedade total ou em regime de propriedade vertical constitui um prédio urbano, nos termos do disposto no nº1 do artigo 2º e 4.º do CIMI, aplicáveis subsidiariamente por força do disposto no art. 67.º do CIS, sendo certo também que, quer para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS, quer para efeitos de classificação de prédios urbanos, nos termos do disposto do art. 6.º do CIMI (também de aplicação subsidiária), o legislador não faz distinção entre prédios constituídos em propriedade vertical e em regime de propriedade horizontal (tal como mencionado nas decisões arbitrais proferidas nos processos nºs 50/2013-T e 132/2013-T), sendo pressuposto tributário da verba 28.1 os prédios urbanos que efetivamente já estão afetos a habitação, pois, o que releva é a utilização efetiva e atual de cada um dos prédios.

Qual será então o valor patrimonial tributário relevante no caso de prédios em propriedade total composto por andares ou divisões suscetíveis de utilização independente com “afetação habitacional”, para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS?

O valor patrimonial tributário de cada prédio é determinado nos termos do art. 38.º e seguintes do CIMI. No caso de um prédio em regime de propriedade total ou vertical, cada andar ou divisão com utilização independente que o integra é igualmente sujeito a avaliação, sendo-lhe atribuído um valor patrimonial tributário a cada um daqueles andares ou divisões, em conformidade com o disposto nos artigos 12.º e 38.º e seguintes daquele normativo.

Com efeito, o n.º 1 do art. 12.º do CIMI estabelece que “as matrizes prediais são registos de que constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identificação dos proprietários (...)”, preceituando o seu n.º 3 que, “Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”, e, em conformidade com o disposto no n.º 1 do art. 119.º do CIMI, é sobre aquele valor patrimonial separadamente considerado que será apurado e liquidado o IMI em relação a cada andar ou parte com utilização independente que integram um prédio urbano em regime de propriedade vertical ou total, atenta a autonomia de cada uma daquelas unidades.

Como escrevem Silvério Mateus e Freitas Corvelo, in “os Impostos sobre o Património Imobiliário e O Imposto do Selo, Comentados e Anotados”, 1ª Edição, Engifisco, págs. 159 e 160, “Um outro aspeto 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.”

Tal como evidenciado no Acórdão arbitral proferido no processo n.º 194/2014-T, que aqui acompanhamos, “o Código do IMI consagra, quer quanto à inscrição matricial e discriminação do respetivo valor patrimonial tributário, quer quanto à liquidação do imposto, a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente e a segregação/individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente.

Assim a cada prédio, nos termos conceptualmente definidos pelo artigo 2.º do CIMI, corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 82.º do CIMI) mas, segundo o nº 3 do art. 12.º do mesmo Código, referente ao conceito de matriz predial (...), “cada andar ou andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário (...).

Ou seja, a regra é a autonomização, a caracterização como “prédio” de cada parte de um edifício, desde que funcional e economicamente independente, susceptível de utilização independente, de acordo com o conceito de prédio definido logo no nº 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fração (de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência) desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica.”

Assim, quando o nº 4 do artigo 2º dispõe que “Para efeitos deste imposto, cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”, não consagra propriamente um regime excecional ou especial para os prédios em propriedade horizontal.

Afinal, cada edifício em propriedade horizontal (artigo 92º do CIMI) tem apenas uma só inscrição matricial (nº 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (nº 2) e a autonomia matricial concretiza-se na atribuição a cada uma das fracções autónomas, pormenorizadamente descrita e individualizada, de uma letra maiúscula, segundo a ordem alfabética (nº 3). Esta parece ser a especificidade dos edifícios em propriedade horizontal; nos outros casos, de prédios em propriedade vertical ou total, as divisões ou andares com autonomia mas sem o estatuto de propriedade horizontal, a matriz consagra também a autonomia mas evidenciando as unidades com indicação do tipo de piso/andar.

Com efeito, quando um prédio urbano constituído em propriedade total passa ao regime de propriedade horizontal mantém o mesmo número de artigo matricial, mantendo-se de igual modo o valor patrimonial tributário que foi atribuído a cada uma das suas partes autónomas ou andares, passando aquelas frações a serem identificadas por letras do alfabeto, uma vez que não há lugar a uma nova avaliação, verificando-se apenas uma alteração meramente jurídica do regime do prédio. Constatam-se assim que, em sede de IMI as regras e princípios são os mesmos, quer para os prédios constituídos em propriedade horizontal, quer para os prédios constituídos em propriedade total ou vertical, nomeadamente no que se dispõe quanto à avaliação e determinação do VPT, inscrição na matriz e liquidação de IMI.

Considerando que à luz do CIMI, os andares ou divisões com utilização independente que compõem um prédio urbano em regime de propriedade total ou vertical são tributados autonomamente, uma vez que o IMI é liquidado individualmente sobre o VPT atribuído a cada daqueles andares ou divisões com utilização independente, atenta a relevância da sua autonomia, necessariamente, os princípios e as regras terão de ser os mesmos em sede de Imposto do Selo (mormente, no que se preceitua quanto à avaliação e determinação do VPT, inscrição na matriz e liquidação de IMI), quer por assim o impõe a verba 28.1 da TGIS in fine, quer por aplicação subsidiária, por força do disposto no n.º 2 do art. 67.º do Código do Imposto do Selo.

Em conformidade, e, no pressuposto que o legislador em causa «consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados» (de acordo com o preceituado no n.º 3 do art. 9.º CCv, por remissão do art. 11.º da LGT), só estão abrangidas pela norma de incidência da verba 28.1 da TGIS os andares, partes ou divisões com utilização independente com afetação habitacional, cujo VPT constante da matriz seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Tal como salientado na decisão arbitral proferida no processo n.º 132/2013-T, “O critério uniforme que se impõe é, assim, o que determina que a incidência da norma em causa apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afetação habitacional,

possua um VPT superior a €1.000.000,00” (itálico nosso) e não quando este valor resulta do somatório do VPT imputado a cada andar ou divisão com utilização independente.

Conforme também mencionado na decisão arbitral proferida no 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.

Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”

Em face do exposto, não se pode concordar com a AT ao afirmar que a Requerente pretende aplicar “quase por analogia” ao seu prédio o regime da propriedade horizontal, dado que o recurso à analogia implicaria que se verificasse uma lacuna na lei, o que nem sequer acontece no presente caso.

Pois, é própria norma disposta na verba 28.1 da TGIS in fine que determina que o Imposto do Selo incide “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”, pelo que, o que releva para efeitos de incidência tributária é o valor patrimonial tributário individualizado para cada uma das partes, andares ou divisões com utilização independente sobre o qual é liquidado o IMI anualmente, ou seja, a liquidação do Imposto do Selo obedece às regras previstas no CIMI, por remissão expressa da mencionada verba 28 e do nº 2 do art. 67º do Código do IS.

E, ao contrário do alegado pela Entidade Requerida, a interpretação da AT é que viola o princípio da legalidade tributária, pondo em causa o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Tanto assim é que, a AT para liquidar a verba 28.1 da TGIS, aqui em causa, parte de cada um daqueles andares ou divisões com utilização independente, fazendo incidir a taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma daquelas divisões com afetação habitacional, de acordo com as normas do CIMI, para depois somar aquele valor patrimonial tributário, descurando que o prédio em questão é composto por mais divisões com utilização independente afetas a outros fins, nomeadamente, comerciais.

Ademais e ao arrepio do disposto na lei, não pode a AT arbitrariamente somar apenas o VPT dos andares ou divisões independentes com afetação habitacional, para atingir um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, quando o prédio em questão é composto por outros andares ou divisões com utilizações independentes afetos a outros fins.

Pois, seguindo o raciocínio da AT, ao defender que é pressuposto de incidência da verba 28.1 da TGIS o valor patrimonial global do prédio e não e de cada uma das suas partes, então não pode aquela vir tributar o imposto, dado que o prédio da qual a Requerente é proprietária é composto por andares ou divisões com utilização independente que estão afetos a habitação e a comércio, perfazendo um valor patrimonial tributário total de € 1.427.180,00 (e não de € 1.139.920,00), não estando assim reunidos os pressupostos de facto e de direito da incidência da verba 28.1 da TGIS, uma vez que os seus andares não estão só afetos a habitação.

A interpretação no sentido de que o que releva na norma de incidência da verba 28.1 da TGIS é o VPT imputado a cada das partes autónomas, andares ou divisões com utilização independente com afetação habitacional e não o valor resultante da soma daqueles valores patrimoniais tributários é a que resulta igualmente da sua ratio legis, conforme impõe o n.º 1 do art. 9.º do CCv, aplicável por força do disposto no art. 11.º da LGT.

Com efeito, na apresentação e discussão da proposta de Lei n.º 96/XII/2ª (pode ser consultada no Diário da Assembleia da República DAR, I Série n.º 9/XII/2012, de 11-10-

2012) na Assembleia da República, o Secretário de Estado de Assuntos Fiscais, declarou a dado passo o seguinte:

“É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013”.

A este propósito, acompanhamos a decisão arbitral proferida no processo n.º 50/2013-T ao referir que “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.”

De acordo com a factualidade assente, o VPT de cada um dos 16 andares ou divisões com utilização independente afetos a habitação, que integram o prédio constituído em propriedade total do qual a Requerente é proprietária, e, que foi determinado segundo as regras do CIMI, é inferior a € 1.000.000,00, pelo que, não estão assim reunidos os pressupostos de tributação da verba 28.1 da TGIS.

Pelo que, os atos de liquidação de IS, objeto do presente processo de pronúncia arbitral, na importância total de € 11.399,20, padecem do vício de violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e do nº 2 do art. 67.º do Código do Imposto do Selo, por erro sobre os seus pressupostos de direito, declarando-se assim a ilegalidade daqueles atos de liquidação, com a consequente anulação dos mesmos (art. 135.º do CPA, de aplicação subsidiária ex vi art. 29.º nº 1, al. a) e d) do RJAT).

Fica assim prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente, nomeadamente o alegado vício de inconstitucionalidade, por ter sido declarada a ilegalidade das liquidações supra identificadas, por vício substantivo que impede a renovação dos atos, assegurando-se eficazmente a tutela dos direitos da Requerente, de harmonia com o preceituado no art. 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto na al. a) do nº1 do art. 29.º do RJAT.

III. Da Restituição do Imposto Pago e dos Juros Indemnizatórios

A Requerente pede ainda a restituição do imposto já pago, acrescido dos juros de mora que pagou. Pede ainda o pagamento de juros indemnizatórios.

Vejamos.

Dispõe a al. b) do n.º 1 do art. 24.º do RJAT que a AT deve “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, no caso de não ter sido interposto recurso ou impugnada a decisão arbitral que recaiu sobre o mérito da pretensão.

Aliás, já o art. 100.º da LGT - sob a epígrafe “efeitos da decisão favorável ao sujeito passivo” - determina que a “administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Pelo que, em face do disposto do art. 100.º da LGT e da al. b) do n.º 1 do art. 24.º do RAJT, é inequívoco que in casu a Requerente tem direito à restituição do imposto pago, na sequência da declaração de ilegalidade dos atos de liquidação, objeto de pronúncia dos presentes autos.

Vejamos quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios.

O n.º 5 do citado art. 24.º do RJAT estatui ainda que é “devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos da lei geral tributária e no Código de Processo e Procedimento Tributário”. Resulta da mencionada disposição legal que em caso de procedência de decisão arbitral a favor do sujeito passivo haverá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 e 2 do art. 43.º e art. 100.º da LGT.

O n.º 1 do art. 43.º da LGT estabelece que 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”. Assim, como nos diz Jorge Lopes de Sousa, in “Guia da Arbitragem Tributária”, Almedina, Março de 2013, página 223, o direito aos juros indemnizatórios depende da verificação dos seguintes requisitos:

- “- que haja um erro num ato de liquidação de um tributo;
- que ele seja imputável aos serviços (diretamente ou por via de orientações genéricas);
- que a existência desse erro seja determinada em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial;
- que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

No caso em apreço, dúvidas não restam que o atos tributários de liquidação de IS, objeto da presente decisão arbitral, se ficaram a dever a um erro imputável aos serviços, ou seja, a um erro sobre os pressupostos de direito, em face dos considerandos acima descritos, e para os quais se remete. Desse erro resultou o pagamento do imposto, conforme matéria dada como provada.

Pelo que, encontrando-se preenchidos todos os requisitos, a Requerente terá direito ao pagamento a juros indemnizatórios, os quais serão liquidados e contabilizados nos termos do art. 61.º do CPPT, ou seja, desde a data em que a Requerente efetuou os pagamentos do imposto, calculados com base nas importâncias pagas até à data do integral reembolso das quantias pagas, à taxa legal.

IV. DECISÃO

Nestes termos e na fundamentação exposta, o presente Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos liquidação de Imposto do Selo, constante dos identificados documentos de cobrança, na importância total de € 11.399,20, com a consequente anulação dos mesmos;

- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente das quantias que pagou;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data em que efetuou os pagamentos até à data do integral reembolso daquelas quantias.

Fixa-se o valor do processo em € 11.399,20, em conformidade com o disposto na al. a) do nº 1 do art. 97º-A do CPPT e nº 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do art. 306.º do CPC.

Custas a cargo da Entidade Requerida, no montante de € 918,00, de acordo com o disposto no nº 4 do art. 22.º do RJAT e do nº 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I anexa ao mesmo Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de março de 2015.

A árbitro,

Conceição Pinto Rosa

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, nº 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, nº 1, alínea e) do RJAT]