

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 674/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS - Propriedade Vertical

Decisão Arbitral

Decisão Arbitral

Processo n.º 674/2014-T

I. Relatório

1. A..., na qualidade de cabeça de casal da **HERANÇA INDIVISA DE B...**, titular do NIF ..., residente na Rua ..., Lisboa, Serviço de Finanças de Lisboa..., **veio**, ao abrigo do artigo 10.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT), **requerer** a constituição de Tribunal Arbitral Singular e **deduzir** pedido de pronúncia arbitral.
2. É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.
3. A Requerente pretende a declaração da nulidade ou, em alternativa, a anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo (IS), com data de 17 de março de 2014, praticados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Código de Imposto de Selo, aditada pelo artigo 4.º da Lei nº 55-A/2012, de 29/12, com referência ao ano de 2013 e às divisões suscetíveis de utilização independente, com afetação habitacional, do prédio urbano inscrito em propriedade total na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, com o artigo matricial n.º ..., com fundamento em violação da lei e erro sobre aos pressupostos de facto.

4. A Requerente pretende também que “seja declarada a anulação dos respetivos juros e demais encargos decorrentes das liquidações em causa e a anulação dos processos executivos decorrentes das mesmas liquidações e pedidos deles constantes”.
5. A Requerente pede, ainda, a condenação da Requerida ao pagamento de indemnização a título de ressarcimento pelos custos da eventual prestação de garantias para suspensão dos processos de execução fiscal.
6. Estamos perante uma cumulação de pedidos admitida por lei, uma vez que a procedência dos mesmos depende da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras jurídicas (art. 3.º, n.º 1, do RJAT).
7. A Requerente sustenta que os atos de liquidação do Imposto do Selo ora contestados são nulos por violação do disposto no n.º 3 do art. 103.º da Constituição da República.
8. Subsidiariamente, a Requerente alega que as liquidações contestadas enfermam de erro quanto aos pressupostos de facto, atendendo a que nenhuma das divisões ou andares tem um valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1.000.000,00, pelo que “não se encontraria preenchido o requisito legal relativo ao valor patrimonial tributário constante do art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012 e da Verba 28 da Tabela Geral do imposto do Selo”, daqui decorrendo a violação dos princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem como o da “prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal”.
9. Sustenta a Requerente que a Autoridade Tributária ao tratar de forma diferenciada prédios em propriedade vertical e prédios em propriedade horizontal, quando o legislador entendeu não o fazer, está a comprometer a coerência do sistema fiscal e

a violar os princípios constitucionais da legalidade fiscal, da justiça, da igualdade e da proporcionalidade.

10. Sustenta ainda a Requerente que as liquidações contestadas enfermam de erro quanto à taxa aplicável, considerando que a taxa de Imposto do Selo sobre a Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) a vigorar para o ano de 2012 é de 0,5%.
11. A Requerente, por fim, fundamenta o pedido de indemnização apresentado com base no direito a ser ressarcida pelos custos, a apurar, decorrentes de eventual prestação de garantias bancárias para suspensão dos processos de execução fiscal.
12. A Requerente optou pela não designação de árbitro.
13. Nos termos do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea *b)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou o árbitro do tribunal arbitral, o qual comunicou a aceitação da designação no prazo aplicável.
14. As partes foram notificadas dessa designação, 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 do CAAD.
15. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea *c)* do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 10-12-2014.
16. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, não tendo suscitado qualquer exceção.
17. A Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta a sua posição afirmando, em síntese, que:

“8. Para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme n.º 4 do art. 2.º do CIMI.

9. A entrada em vigor do regime da propriedade horizontal (Código Civil de 1966), e a sua referência expressa na delimitação do conceito de “prédio” previsto no art. 2.º n.º 4 do CIMI determinam a relevância de tal figura, em matéria de incidência tributária.

10. Assim, aquela norma do art. 2.º do CIMI constitui a reafirmação da importância atribuída ao regime de propriedade horizontal na classificação de prédio, para efeitos de tributação, em sede de IMI e de Selo.

11. E o que expressamente resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1 em discussão os prédios enquanto um única realidade jurídico-tributária.

12. Na verdade, a verba 28.1 incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

13. Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de uma forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito.

14. Também a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras.

15. Com efeito, 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 nº 2 do art. 4º do CIMI e art. 1414º e seguintes do CC, sendo que um prédio em propriedade total constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídico-tributária.

16. Finalmente, a diferente aptidão dos imóveis (habitação/serviços/comércio) sustenta o diferente tratamento, tendo constituído opção do legislador, por razões políticas e económicas, afastar da incidência do IS os imóveis destinados a outros fins que não habitacionais.

17. Importa, ainda, salientar, que a tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado.

18. Na verdade, a medida implementada procurar buscar um máximo de eficácia, quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes.

19. Assim, encontra-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável.

20. Não cremos que tal se verifique porquanto tal medida é aplicável de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.0000,00.

21. Concluindo, deve o vício de falta de incidência ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas, por configurarem uma correcta aplicação da lei aos factos.”

18. Por despacho de 28/01/2015, o Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, a inquirição da testemunha arrolada pela Requerente e a produção de alegações.
19. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.
20. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 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).
21. Não se vislumbra qualquer nulidade.

II. Matéria de facto

a. Factos provados

22. Consideram-se provados os seguintes factos:

- 22.1. A... é cabeça de casal da herança indivisa de B...;
- 22.2. Está incluído na herança indivisa de B... o prédio urbano, sito na Avenida ... n.º 12A, 12B, 12, 12C, 12D e 12 E, e na Rua ... n.º 13, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, com o artigo matricial n.º ...;
- 22.3. O prédio identificado *supra* encontra-se inscrito na caderneta predial urbana em propriedade total, também designada propriedade vertical, e compreende andares ou divisões suscetíveis de utilização independente;
- 22.4. Nenhuma das divisões suscetíveis de utilização independente tem um valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1.000.000,00;
- 22.5. Para efeitos da Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou o somatório do VPT dos diversos andares ou divisões com afetação habitacional, tendo aplicado a taxa de 1% sobre o esse valor total;
- 22.6. A Autoridade Tributária e Aduaneira praticou 17 atos de liquidação, referentes ao ano de 2013, relativos ao imposto e ao imóvel descritos *supra*, no valor total de € 3.556,40.

b. Factos não provados

23. Dos factos com interesse para a decisão da causa, não se provaram os que não constam da factualidade descrita *supra*.

c. Fundamentação da decisão da matéria de facto

24. Os factos foram dados como provados com base na prova documental.

III. Matéria de direito

25. Fixada a factualidade relevante, verifica-se estar em causa no presente processo exclusivamente matéria direito.

26. A questão a decidir pelo Tribunal é a que se prende com saber se o valor patrimonial tributário (VPT) a considerar para efeito de aplicação da Verba 28 da TGIS, estando em causa prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, é o VPT atribuído a cada andar ou divisão com utilização independente e com afetação habitacional, ou se é o VPT global, correspondente ao somatório dos VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente e com afetação habitacional.

27. A Verba 28 da TGIS, ora em apreciação, foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, com o seguinte teor:

“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 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%.”

28. O Código do Imposto do Selo (CIS) e a respetiva Tabela Geral, com as alterações introduzidas pelos artigos 3.º e 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, não esclarecem qual o sentido da expressão “prédio com afetação habitacional”.

29. O art. 67.º, n.º 2 do CIS, aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, prevê que “[à]s matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”.

30. O legislador, no n.º 1 do art. 2.º do CIMI, adota o seguinte conceito de prédio:

“Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as 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 colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.”

31. Conforme observam SILVÉRIO MATEUS e CURVELO DE FREITAS, “o n.º 1 deste artigo [do artigo 2.º] prevê a existência de três requisitos necessários para que se possa estar perante o conceito de prédio, a saber, a estrutura física, a patrimonialidade e o valor económico” (*Os Impostos sobre o Património Imobiliário. O Imposto do Selo*, Lisboa, Engifisco, 2005, p. 101, anotação n.º 1.1).

32. Deste modo, não ficam excluídas do conceito de prédio, relevante para efeitos de CIMI e de CIS, os andares ou divisões de utilização independente de imóvel inscrito na caderneta predial urbana em propriedade total.

33. O n.º 4 do artigo 2.º do CIMI prevê ainda que:

“para efeitos deste imposto [IMI], cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

34. Mais uma vez, deste preceito não resulta a exclusão do conceito de prédio, dos andares ou divisões de utilização independente de imóvel em propriedade total.

35. No n.º 4 do art. 2.º do CIMI o legislador esclarece, de forma inequívoca, que as fracções autónomas de imóveis inscritos em propriedade horizontal são consideradas prédios, para efeitos de IMI.

36. Mas tal não legitima o intérprete a fazer uma interpretação *a contrario*, no sentido de excluir do conceito de prédio as unidades de utilização independente de imóveis inscritos em propriedade total.

37. Parece, na verdade, que a *ratio*, do n.º 2 do art. 4.º é precisamente a de permitir uma interpretação extensiva do disposto no n.º 1 do art. 2.º, de modo a incluir no conceito de prédio as unidades (fracções, andares ou divisões) de utilização independente.

38. Este sentido parece, aliás, ser confirmado pelo disposto no n.º 3 do artigo 12.º do CIMI, que a seguir se transcreve:

“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.”

39. Donde resulta que as unidades de utilização independente de imóveis inscritos em propriedade total são objeto de avaliação com base nos critérios previstos no artigo 38.º do CIMI.

40. Já o art. 6.º do CIMI enuncia as espécies de prédios urbanos, e prevê que “[h]abitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins”.

41. Conforme é afirmado na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 50/2013,

“Daqui podemos concluir que, na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.”

42. Ao considerarmos o elemento literal da interpretação constatamos que, na parte final do preceito contido na verba 28.1 da TGIS, se determina que o valor tributável corresponde ao “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP*”.

43. A Autoridade Tributária e Aduaneira considera como VPT relevante para efeito de aplicação da verba 28.1 da TGIS o VPT global do prédio inscrito em propriedade total, em manifesta contradição com a prática de uma pluralidade de atos de liquidação, relativos aos vários andares suscetíveis de utilização independente.

44. Do elemento literal da interpretação, em conjugação com os elementos sistemático e teleológico, resulta que o valor patrimonial tributário a considerar para efeitos da aplicação da verba 28.1 do CIS é o correspondente a cada uma das unidades suscetíveis de utilização independente.

45. E afigura-se-nos ser este também o entendimento mais conforme com o princípio da prevalência da substância sobre a forma.

46. Para além disso, este é o sentido mais conforme com a Constituição da República Portuguesa, designadamente os princípios da tipicidade, da igualdade, da proporcionalidade e da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, ínsitos no princípio do Estado de Direito.
47. A Autoridade Tributária e Aduaneira, ao aplicar de modo diferenciado a verba 28.1 da TGIS consoante a unidade habitacional esteja inserida em imóvel inscrito em propriedade horizontal ou em propriedade total está a fazer prevalecer um critério formal de diferenciação, em detrimento da igualdade material exigida pela Lei Fundamental.
48. Do ponto de vista da capacidade contributiva, enquanto critério operativo do princípio da igualdade, que postula uma igualdade material, é irrelevante que o prédio esteja em propriedade vertical ou em propriedade horizontal – a capacidade contributiva evidenciada é a mesma, devendo a aplicação da verba 28.1 da TGIS ser feita nos mesmos termos.
49. Sendo possível interpretar a verba 28.1 da TGIS em conformidade com a Constituição, é de afastar o julgamento da inconstitucionalidade da norma nela contida.
50. Assim, relativamente a imóveis inscritos em propriedade total, apenas está sujeito a Imposto do Selo, por aplicação da verba 28.1 da TGIS, o andar ou divisão suscetível de utilização independente com afetação habitacional cujo VPT seja igual ou superior € 1.000.000,00.
51. Atendendo a que, no presente processo, nenhum dos andares relativamente aos quais foi liquidado Imposto do Selo por aplicação da Verba 28.1 da TGIS tem um VPT igual ou superior € 1.000.000,00, conclui-se pela ilegalidade dos respetivos atos de liquidação.

52. Em sentido contrário ao da pretensão da Requerente, importa sublinhar que da violação de princípios constitucionais não resulta, em princípio, a nulidade dos atos tributários, salvo quando estes ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, o que não ocorre no caso vertente.

53. A Requerente formula ainda o pedido de que lhe seja paga indemnização pelos prejuízos resultantes de uma eventual prestação de garantias bancárias para assegurar a suspensão dos processos de execução fiscal.

54. Contudo, a Requerente não fez prova, no decurso do processo, de que essas garantias foram efetivamente prestadas, não podendo o Tribunal condenar a Requerida ao pagamento de uma indemnização com base numa mera hipótese de vir a ser prestada uma garantia pela Requerente.

IV. Decisão

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de declaração da nulidade dos atos de liquidação impugnados;
- b) Julgar procedente o pedido de anulação, com todos os efeitos legais, dos atos de liquidação impugnados;
- c) Julgar improcedente o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de indemnização por eventual prestação de garantias para suspensão de processos de execução fiscal.

V. Valor do processo

O valor do processo é fixado em € **3.556,40**, conforme o disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e Processo Tributário e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. Custas

De acordo com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 12 de março de 2015

O Árbitro,

Paulo Nogueira da Costa