

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º:201/2014 -T**

**Tema: IS - Verba 28.1 TGIS - Prédio em propriedade vertical**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. A e mulher, B, contribuintes, respectivamente, n.º ... e ..., residentes na Rua ... Lisboa e C, contribuinte n.º ..., residente na Rua ... Viseu (de ora em diante "Requerentes"), apresentaram pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º n.º 1 a) e 10.º 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 declaração de ilegalidade das seguintes liquidações de Imposto do Selo:
  - a. n.º 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; e 2013... (todos relativos à 1.ª prestação do Imposto do Selo, com data limite de pagamento em Abril de 2013);
  - b. n.º 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; e 2013... (todos relativos à 2.ª prestação do Imposto do Selo, com data limite de pagamento em Julho de 2013); e
  - c. n.º 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; e 2013... (todos relativos à 3.ª prestação do Imposto do Selo, com data limite de pagamento em Novembro de 2013).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 03-03-2014.
3. 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o ora signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 15-04-2014 foram as partes devidamente 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.
5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 05-05-2014.
6. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, defendendo que o pedido deve ser julgado improcedente.
7. Atenta a circunstância de, no caso, não se verificar qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, as partes prescindiram da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e da apresentação de alegações, que foram, assim, dispensadas.
8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
10. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.
11. Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

### **A. MATÉRIA DE FACTO**

#### **A.1. Factos dados como provados**

- 1- Os requerentes são proprietários do prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ... (artigo ... da extinta freguesia de ...), prédio este constituído em regime de propriedade total, também designada de vertical.
- 2- Na respectiva caderneta predial, o bem imóvel é descrito como constituído em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.
- 3- É composto, designadamente, “*por cave n.º ... com 5 divisões, loja n.º ... com 2 divisões, habitação da porteira com 4 divisões, R/C DTO com 11 divisões, R/C ESQ. com 9 divisões, 1.º DTO. com 11 divisões, 1.º ESQ. com 11 divisões, 2.º DTO. com 11 divisões, 2.º ESQ. com 11 divisões, 3.º DTO. com 11 divisões e 3.º ESQ. com 11 divisões*”, num total de 5 pisos e 10 divisões susceptíveis de utilização independente.
- 4- A soma dos valores patrimoniais tributários atribuídos às várias divisões suceptíveis

- de utilização independente, perfaz um total de €1.141.550,00.
- 5- Das 10 divisões susceptíveis de utilização independente, 9 destinam-se a habitação e 1 está afectada a comércio.
  - 6- O valor patrimonial tributário de cada parte susceptível de utilização independente foi determinado separadamente, nos termos do artigo 7º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).
  - 7-A AT, para o ano de 2012, por meio das liquidações objecto do presente processo, liquidou IS, por referência à verba 28.1 da tabela anexa do CIS, sobre a soma do valor patrimonial dos andares/partes com afectação habitacional (€1.098.400,00), num total de €10.984,00 (dez mil novecentos e oitenta e quatro euros).
  - 8-Nenhum dos andares/partes com afectação habitacional, individualmente considerado, tinha fixado, para o ano de 2012, um valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000,00 (um milhão de euros).
  - 9- Os Requerentes não se conformaram com as liquidações de imposto do selo ora em crise e apresentaram Reclamação Graciosa em 22 de Agosto de 2013 no Serviço de Finanças de Lisboa – 2, relativa às primeira e segunda prestações.
  - 10-Em Outubro de 2013 os Requerentes foram notificadas para pagamento da 3.<sup>a</sup> prestação de Imposto do Selo e não deduziram Reclamação Graciosa das mesmas, sendo que a data limite de pagamento voluntário terminou em Novembro de 2013.
  - 11-Os Requerentes foram notificados da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa em 20 de Dezembro de 2013.
  - 12-Os Requerentes procederam ao pagamento das liquidações em causa no presente processo, no curso do respetivo prazo legal.

## **A.2. Factos dados como não provados**

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

## **B. DO DIREITO**

Em causa nos autos está, em primeira linha, a questão de saber se o(s) proprietário(s) de um prédio em propriedade total (ou vertical), constituído por divisões susceptíveis de utilização independente, cujo valor patrimonial tributário foi determinado separadamente, nos termos do artigo 7º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), está(ão) sujeito(s) à incidência de IS, por força da previsão da verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, sobre o somatório dos VPT's daquelas divisões, quando

nenhuma das referidas divisões possua um VPT superior a €1.000.000,00, mas a soma dos respetivos VPT's exceda este montante.

Esta questão foi já objeto de apreciação recorrente em sede arbitral, sendo consistente a jurisprudência no sentido de uma resposta negativa à questão formulada, podendo ver-se, a título exemplificativo, as decisões proferidas nos processos n.º 48/2013-T, 49/2013-T, 50/2013-T, 53/2013-T, 132/2013-T, 248/2013-T e 280/2013-T.

Por comodidade, e com a devida vénia, transcreve-se aqui a fundamentação desta última decisão, por particularmente sintética e precisa.

“A questão de direito a resolver em primeiro lugar é saber se de acordo com o disposto na verba 28.1 da TGIS se deverá ou não considerar o somatório do VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, uma vez que nenhuma delas tem valor igual ou superior a €1000000,00;

Tendo em conta que o CIS remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (nº 6 do artigo 1º e nº2 do artigo 67º ambos do CIS), é no CIMI que teremos de observar os conceitos que nos permitam dirimir a questão;

O conceito generalista de prédio consta no artigo 2º do CIMI. No artigo 3º do mesmo diploma o legislador, usando critérios de afectação e localização estabeleceu o conceito de prédios rústicos, vindo depois, numa classificação pela negativa, no seu artigo 4º, estabelecer que prédios urbanos serão todos os que não devam ser classificados como rústicos;

No nº 2 do artigo 5º do mesmo Código o legislador estabelece o conceito de prédios mistos que serão aqueles em que existam realidades económicas rústicas e urbanas distintas e não haja subordinação de uma à outra;

O artigo 6º do citado CIMI divide os prédios urbanos em: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros;

No caso concreto estamos em presença de prédio urbano com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional e outras com afectação comercial, trata-se de um prédio com partes enquadráveis na divisão habitacionais da alínea a) do nº 1 do artigo 6º e com partes enquadráveis na alínea b) do mesmo nº e artigo,

mas de forma alguma será um prédio misto no conceito estabelecido no já citado artigo 5º do CIMI;

Cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão, preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2º do CIMI, elas são física e economicamente independentes e fazem parte do património de pessoa colectiva;

Aliás a AT ao expurgar o VPT das partes ou divisões com afectação diversa da habitacional, para efeitos de tributação em IS, mais não fez do que usar o critério definido no nº 4 do artigo 2º do CIMI para os prédios no regime de propriedade horizontal;

Dito de outro modo, a AT, para fazer esse expurgo, considerou que as partes ou divisões susceptíveis de utilização independente eram verdadeiras partes autónomas de prédio em propriedade vertical preenchendo o conceito de prédio;

E mais não fez do que observar o que dispõe o nº 3 do artigo 12º 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”;

Igualmente a AT ao fazer a tributação em IMI fê-lo tributando separadamente o VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente;

A AT utilizou igual critério na tributação em IS, ao fazer o seu cálculo sobre o VPT de cada uma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, só que a final considerou o VPT global, verificando ser superior a €1000000,00 e somou os valores de IS apurado unitariamente;

Mas este procedimento não tem suporte legal, uma vez que, nenhuma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, preenchendo cada uma delas o conceito de prédio enunciado no artº 2º do CIMI, tem um VPT igual ou superior a € 1000000,00, requisito exigível para haver tributação em IS;

Fazer a tributação em IS considerando o VPT global do prédio, mesmo expurgado do VPT das partes ou divisões não afectas à habitação, como pretende a requerida, não encontra suporte no CIMI, conforme remissão do nº2 do artigo 67º do CIS;

Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, face a um imóvel em

propriedade horizontal. Na verdade ela não existe em IMI tal como não poderá existir em IS, uma vez que, como já se disse, a legislação aplicável é a mesma;

Nesta perspectiva e considerando que nenhuma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com destino ou afectação habitacional tem VPT igual ou superior a €1000000,00 forçoso é concluir que os actos de liquidação do IS são ilegais por não ter sido observado as condições definidas na verba 28 da TGIS.”

A tudo o que vem sido dito, acrescentar-se-á apenas isto: ainda que, hipoteticamente, fosse concedível que nos casos de prédios em propriedade total (ou vertical), constituídos por divisões susceptíveis de utilização independente, se pudesse considerar exigível imposto de selo, pela totalidade do prédio, se atingido o valor fixado na verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, sempre tal valor haveria de ser fixado autonomamente, através de uma avaliação própria, e não através da soma dos valores em que cada uma das partes susceptíveis de utilização independente foi, autonomamente avaliada. Efectivamente, e como é bom de ver, o “valor de mercado” do todo, não será necessariamente – e não o será, por regra – igual à soma das partes, sendo consabidamente mais fácil (o que até constituirá parte do fundamento económico do instituto da propriedade horizontal) a venda “às partes” do que a venda global do todo, desde logo pelo alargamento de mercado, que o preço substancialmente mais baixo das partes aporta.

Aliás, e de resto, será este acréscimo de valor económico decorrente da divisão, que justifica uma avaliação independente de cada parte autónoma do prédio em propriedade total, de modo a assegurar que a AT não tenha menos receita, em sede de IMI, pelo facto de a divisão do prédio não ter correspondência jurídica na forma de propriedade horizontal.

Dito de outro modo, a partição do prédio acarreta sempre um acréscimo de valor do todo, uma vez que o valor “de mercado” do todo, será (pelo menos) por regra, inferior ao valor “de mercado” das partes, separadamente.

Pelo que, e no limite, caso a AT pretendesse, legitimamente, aplicar a verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, a um prédio em propriedade total (ou vertical), constituído por divisões susceptíveis de utilização independente, sempre estaria obrigada a uma avaliação do mesmo como um todo (que fosse uma aproximação credível ao seu valor “de mercado” por “grosso”) e não como soma das partes (a “retalho”), desde logo porque estas não são susceptíveis de ser, de forma válida, colocadas no “mercado” separadamente.

Em relação ao caso concreto, haverá ainda que ter em conta dois fatores adicionais, a saber:

- O prédio em questão, no seu todo, não se destina a habitação, sendo antes um prédio misto, destinado a habitação e comércio, pelo que, considerando-o, devidamente, como uma unidade, não se reconduzirá à verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, que se reporta, unicamente, a prédios afectos à habitação;
- O prédio em causa é propriedade dos requerentes, pelo que, se fosse admissível a soma do valor das divisões susceptíveis de utilização independente, sempre o total assim obtido deveria, salvo melhor opinião, ser dividido pelo número de proprietários.

Assim, e não apresentando a AT, e não se descortinando officiosamente qualquer motivo para divergir fundadamente da jurisprudência arbitral citada, com as adendas acima formuladas, adere-se sem mais considerações à mesma, julgando procedente o pedido arbitral formulado no presente processo.

\*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório do acto tributário objeto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade dos atos de liquidação, cuja quantia os Requerentes pagaram, é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data dos pagamentos efectuados, e calculados com base no respetivo valor, até à sua integral devolução aos Requerentes, à taxa legal, nos termos dos artigos, artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (sem prejuízo das eventuais alterações posteriores da taxa legal).

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular os atos tributários objeto dos presentes autos e condenar a AT a restituir aos Requerentes o imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios;
- b) Condenar a AT nas custas do processo, no montante de €918,00, tendo-se em conta o já pago.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €10.984,00, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, 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.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

28 de Agosto de 2014

O Árbitro

(José Pedro Carvalho)