

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 639/2014 -T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical

Decisão Arbitral

Processo n.º 639/2014-T

I. Relatório

1. **A**, titular do NIF ..., residente na ..., na qualidade de **CABEÇA DE CASAL DA HERANÇA DE B**, titular do NIF ..., **veio**, ao abrigo do disposto no artigo 99.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e dos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º, n.º 1, al. a), 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 anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo (IS), com data de 17/03/2014, 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 sob o artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho e distrito de ..., com fundamento em ilegalidade e em inconstitucionalidade.

4. A Requerente pretende ainda que lhe seja paga indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantias bancárias, ao abrigo do disposto no artigo 53.º Lei Geral Tributária (LGT).
5. 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).
6. Importa clarificar, desde já, que a apreciação deste Tribunal terá por objeto os atos de liquidação praticados pela Requerente descritos *supra*, com todas as consequências legais, e não os documentos de cobrança referentes a cada prestação (e que não se confundem com atos de liquidação), donde resulta, desde logo, que o valor do processo é o correspondente ao valor das liquidações e não ao valor dos documentos de cobrança referentes a alguma das prestações.
7. A Requerente sustenta que os atos de liquidação do Imposto do Selo ora contestados são ilegais por “erro nos pressupostos de direito na aplicação da verba 28.1da TGIS”, na medida em que a Requerida considerou, para esse efeito, o somatório dos Valores Patrimoniais Tributários das divisões suscetíveis de utilização independente quando, no entender da Requerente, devia ter considerado o Valor Patrimonial Tributário (VPT) de cada uma dessas divisões, todos eles inferiores € 1.000.000,00, em conformidade com o disposto no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).
8. Entende também a Requerente que a Requerida procedeu a uma interpretação e aplicação da lei em desconformidade com a Constituição da República Portuguesa (CRP), em violação do princípio da igualdade, consagrado nos artigos 13.º e, em matéria de tributação do património, também no artigo 104.º, n.º 3, ambos da CRP.

9. A Requerente, por fim, fundamenta o pedido de indemnização apresentado com base na prestação indevida de garantia bancária para suspensão dos processos de execução fiscal instaurados pela Requerida.
10. A Requerente optou pela não designação de árbitro.
11. 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.
12. 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.
13. 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 30-10-2014.
14. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, na qual defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, não tendo suscitado qualquer exceção.
15. A Autoridade Tributária e Aduaneira sustenta a sua posição afirmando, em síntese, o seguinte:

“6.º

Ora, o que está aqui em causa é uma liquidação que resulta da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.

7.º

O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2.º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade

horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio.

8º.

Decorre da análise do preceito normativo 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.

9º.

O artigo 12º do CIMI estatui o conceito de matriz predial, sendo que o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais.

10º.

Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de um prédio em propriedade total, o VP que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o VP que a ora Requerente define como «valor global do prédio».

11º.

Em cumprimento do disposto no artigo 119º, n.º 1 do CIMI, o documento de cobrança é enviado ao sujeito passivo com discriminação das partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.

12º.

E estando correcta a liquidação e sendo devido o imposto apurado, não são devidos os juros indemnizatórios, desde logo por não existir qualquer erro imputável aos Serviços, que se limitaram a actuar, como deviam, no estrito cumprimento da norma legal”.

16. Por despacho de 09/12/2014, o Tribunal decidiu dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como dispensar a produção de alegações.

17. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

18. 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).

19. Não se vislumbra qualquer nulidade.

II. Matéria de facto

a. Factos provados

20. Consideram-se provados os seguintes factos:

- 20.1. **A** é cabeça de casal da herança indivisa de **B**;
- 20.2. Está incluído na herança indivisa de **B** o prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs 19, 21, 23 e 25, inscrito sob o artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho e distrito de ...;
- 20.3. O prédio identificado *supra* encontra-se inscrito na caderneta predial urbana em propriedade total, também designada propriedade vertical, e compreende 8 divisões suscetíveis de utilização independente, 7 das quais têm afetação habitacional;
- 20.4. Nenhuma das divisões suscetíveis de utilização independente tem um valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1.000.000,00;
- 20.5. 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, correspondente ao valor total de € 1.085.150,00;
- 20.6. Com base neste valor, a Autoridade Tributária e Aduaneira procedeu à liquidação de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, à taxa de 1%, tendo resultado num valor total de imposto de € 10.851,50;
- 20.7. Foram instaurados sete processos de execução fiscal contra a Requerente, referentes à primeira prestação do ano de 2013, com os seguintes números:
..., ..., ..., ..., ..., ... e ...;

20.8. A Requerente apresentou a garantia bancária n.º 213-02-..., com data de 08/08/2014, com vista à suspensão dos processos de execução fiscal identificados *supra*.

b. Factos não provados

21. 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

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

III. Matéria de direito

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

24. 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.

25. 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%.”

26. 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”.

27. 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.”.

28. 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.”

29. 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).

30. 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.

31. 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”.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.”

37. 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.

38. 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”.

39. 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. Concluímos 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.”

40. 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*”.

41. 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.

42. 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.

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

44. 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.
45. 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.
46. 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.
47. 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.
48. 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.
49. 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.

50. Importa agora apreciar a pretensão da Requerente de que lhe seja paga indemnização pelos prejuízos resultantes de ter oferecido garantia bancária para a suspensão dos processos de execução fiscal.

51. Sobre a garantia em caso de prestação indevida, o artigo 53.º da LGT prevê o seguinte:

“1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

4 - A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efectuou.”

52. Da conjugação dos n.ºs 1 e 2 do artigo 53.º da LGT resulta a consagração do direito do contribuinte a indemnização total dos prejuízos resultantes da prestação de garantia bancária ou equivalente quando se verifique, em reclamação graciosa ou em impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

53. Considera-se, assim, que “[o] erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte” (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE

LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária. Anotada e comentada*, 4.^a ed., Lisboa, 2012, p. 342).

54. Nos termos do n.º 1 do artigo 171.º do Código do Procedimento e Processo Tributário “[a] *a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda*”.
55. No caso vertente estamos perante uma pluralidade de liquidações de Imposto do Selo fundadas em erro imputável aos serviços, donde resultaram os processos de execução fiscal instaurados pela Requerida e que obrigaram a Requerente a prestar garantia bancária para suspender esses processos.
56. Reconhece-se, portanto, o direito da Requerente a obter da Requerida indemnização em montante correspondente aos custos da garantia bancária prestada, bem como dos lucros cessantes e dos danos emergentes que sejam devidamente comprovados, com o limite máximo previsto no n.º 3 do artigo 53.º da LGT.

IV. Decisão

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

- a) Julgar procedente o pedido de anulação, com todos os efeitos legais, dos atos de liquidação impugnados;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de indemnização pelos prejuízos, que sejam provados pela Requerente, resultantes da prestação de garantia indevida, nos termos e com o limite previstos no artigo 53.º da LGT.

V. Valor do processo

O valor do processo é fixado em € € **10.851,50**, 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

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 918,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Lisboa, 18 de fevereiro de 2015

O Árbitro,

Paulo Nogueira da Costa