



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 254/ 2014 - T

Tema: IS

DECISÃO ARBITRAL

Requerente – A...

Requerida – Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema – Imposto do Selo

1. RELATÓRIO

1.1. A..., contribuinte n.º ..., com domicílio na Rua ..., Porto, vem, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

O Requerente pede pronúncia com vista à declaração de ilegalidade, com todas as consequências legais, nomeadamente, com o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios, dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor de € 7.966,75 (“Actos tributários contestados”).



O Requerente considera que os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, subjacentes às notificações mencionadas, devem ser anulados porquanto se encontram inquinados por erro nos pressupostos de direito, uma vez que o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) relativo a cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional, que constituem o imóvel inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do Porto, é inferior a € 1.000.000.

O Requerente defende, ainda, que os Actos tributários contestados violam o princípio da irretroactividade dos impostos, consagrado no artigo 103.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

Por fim, o Requerente considera que a interpretação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira é desconforme com o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, ao conferir tratamento distinto a imóveis que hajam sido constituídos em propriedade horizontal e imóveis em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

1.2. A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, não suscitando qualquer questão prévia e defendendo, quanto ao mérito da pretensão do Requerente, que o pedido formulado não deve proceder.

A Autoridade Tributária e Aduaneira contesta a posição do Requerente uma vez que, na sua opinião, o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência do imposto é o VPT total do prédio urbano e não o VPT de cada uma das partes que o compõem, ainda que susceptíveis de utilização independente.

A Autoridade Tributária e Aduaneira defende, igualmente, que não se verifica, no caso presente, a irretroactividade dos impostos, uma vez que o facto tributário de Imposto



do Selo de 2012 ter ocorrido a 31 de Dezembro de 2012 e a Lei n.º 55-A/2012 ser anterior a este facto tributário.

1.3. Após serem ouvidas as Partes, foi decidido não se realizar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido também acordado não haver necessidade de as partes apresentarem alegações escritas.

2. SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

3. OBJECTO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

Discute-se nos presentes autos:

- a) se o VPT relevante, para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, quando esteja um prédio não constituído em propriedade horizontal, é o correspondente ao somatório do VPT das áreas com afectação habitacional de prédio urbano em propriedade total ou o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, com afectação habitacional;



- b) o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios sobre o valor de imposto pago.

4. FUNDAMENTAÇÃO

4.1. Matéria de facto

4.1.1. Factos que se consideram provados

a) O Requerente é proprietário do prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ...;

b) O prédio em causa é constituído por dezassete andares ou divisões susceptíveis de utilização independente e tem um VPT total de € 1.915.770,00 (documentos n.º 1 e 7, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

c) Dos referidos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, treze áreas ou divisões (*in casu*, as áreas ou divisões 1.º D, 1.º E, 2.º D, 2.º E, 3.º D, 3.º E, 4.º D, 4.º E, 5.º D e 5.º E, 6.º D, 6.º E e 7.º D) encontram-se afectas a habitação e têm, individualmente, um VPT não superior a € 139.750,00 (documentos n.º 1 e 7, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

d) Em 7 de Novembro de 2012, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de Imposto do Selo relativas a 2012, totalizando € 7.966,75, incidentes sobre as divisões susceptíveis de utilização independente, mencionadas no ponto anterior,



pertencentes ao prédio inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., efectuadas ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), subalínea i) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

e) Em data não determinada, o Requerente foi notificado dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo n.ºs 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., , relativos ao ano 2012, no valor global de € 7.966,75;

f) Em 20 de Dezembro de 2012, o Requerente efectuou o pagamento dos Actos tributários contestados, (documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

g) Em 15 de Abril de 2013, o Requerente apresentou reclamação graciosa dos Actos tributários contestados, tendo a mesmo sido objecto de indeferimento total por despacho datado de 31 de Dezembro de 2013, (documentos n.º 2 e 3, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

4.1.2. Factos que se consideram não provados

Não há factos relevantes para a decisão que se consideram não provados.

4.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados no ponto 4.1.1. acima, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.



4.2. Do Direito

4.2.1. No que respeita ao mérito da causa, as questões que são objecto do presente processo são as de saber se (i) os Actos tributários contestados padecem de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito ao considerarem o somatório do VPT das áreas com afectação habitacional de prédio urbano em propriedade total, em detrimento do VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, com afectação habitacional, para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, e, se (ii) os mesmos actos violam o princípio da irretroactividade da lei fiscal e da igualdade fiscal.

4.2.2. O n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo determina que *“O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”*

A verba 28.1 da TGIS, introduzida pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, tem, à data dos factos, a seguinte redacção:

“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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio com afectação habitacional: 1%”



O artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012 dispõe sobre as regras aplicáveis à liquidação do Imposto do Selo à factualidade prevista na verba 28.1, e em concreto:

“Artigo 6.º

Disposições transitórias

1 - Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:



i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

iii) Prédios urbanos 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 %.

2 - Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 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.

3 - A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei.”.

Do acima exposto resulta que os prédios urbanos (ou seja, “*todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos*”¹), com afetação habitacional, cujo VPT constante da matriz seja igual ou superior a € 1.000.000,00 ficam sujeitos a Imposto do Selo. A taxa aplicável é, genericamente, de 1% (excepcionalmente, 0,5% para 2012) e deve incidir “*sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”.

¹ Cf. artigo 4.º do Código do IMI.



Na situação em análise, não há dúvidas que estamos perante um prédio urbano, nos termos consagrados no artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”). Em concreto, trata-se de um imóvel constituído por dezassete andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, treze das quais com afectação habitacional, o qual dispõe de um VPT total – ou seja, resultante da soma dos VPT relativos a cada parte autónoma – de € 1.915.770,00.

A AT considerou haver incidência de Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, aplicável de acordo com o artigo 6.º, n.º 1, alínea f), subalínea i) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, com referência aos treze andares ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional, em virtude de, embora cada VPT individual não ultrapassar € 139.750,00, a soma dos respectivos VPT exceder o limiar de € 1.000.000,00.

Neste contexto, urge aferir se, no caso de prédios em propriedade total com andares ou divisões de utilização independente, como se verifica na situação concreta em análise, o VPT a considerar para efeitos de incidência de Imposto do Selo à luz da verba 28.1 da TGIS deve corresponder ao VPT de cada andar ou divisão com afectação habitacional ou, diversamente, ao VPT total do prédio, ou ainda, conforme procedimento adoptado pela AT, à soma dos VPT correspondentes a cada andar ou divisão de utilização independente com afectação habitacional.

O artigo 9.º do Código do Imposto do Selo dispõe que o valor tributável a considerar é o que resulta da TGIS.

Por seu turno, a verba 28.1 da TGIS refere que o VPT a utilizar na liquidação do Imposto do Selo corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do IMI (“*sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMF*”).



Ademais, o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo prevê expressamente que *“Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”*.

Por conseguinte, importa atender às regras previstas no Código do IMI.

Este compêndio tributário dispõe no seu artigo 7.º que:

“1 – O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos do presente Código.

2 – O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior determina-se:

(...)

b) Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.”

As normas acima elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.

Por seu turno, o n.º 3 do artigo 12.º do Código do IMI determina que *“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.”.

Mais uma vez, o Código do IMI consagra o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano e destaca a segregação/individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente.

Por outro lado, importa trazer à colação o princípio da universalidade do VPT, segundo o qual a avaliação efectuada nos termos do Código do IMI tem plena aplicação nos restantes impostos, incluindo no Imposto do Selo. Há, assim, uma harmonização dos VPT para efeitos de tributação dos rendimentos e da riqueza, nos diversos impostos, no sentido em que o VPT determinado de acordo com as regras consagradas no Código do IMI prevalece para efeitos dos restantes impostos, nomeadamente, no IMT, nos impostos sobre o rendimento e no Imposto do Selo, sem prejuízo de regras especiais aplicáveis.

Portanto, à luz do Código do IMI, cada parte autónoma do imóvel dispõe de VPT próprio, constituindo o valor tributável para efeitos deste imposto, pelo que deve ser esse o valor tributável para efeitos de Imposto do Selo, nomeadamente, no domínio da aplicação da verba 28.1 da TGIS que, de resto, o exige expressamente ao mencionar que o valor a considerar é o “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”.

No que concerne ao artigo 2.º n.º 4 do Código do IMI invocado pela AT para defender que o Imposto do Selo incide sobre o prédio na sua totalidade, uma vez que os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente não são havidos como prédio (ao contrário do que acontece com as fracções autónomas), consideramos que o mesmo não deve merecer acolhimento.

Com efeito, a *ratio* da norma invocada reside no facto de a fracção autónoma poder pertencer a um único proprietário, pelo que à luz das normas previstas no referido compêndio tributário, deve ser tratada como um prédio. Tal não significa que, por



oposição, os andares ou divisões de utilização independente tenham um enquadramento fiscal totalmente distinto.

Importa notar que andares ou divisões de utilização independente e fracções autónomas são, em substância, realidades idênticas.

De facto, ambas as realidades – andares ou divisões de utilização independente e fracções autónomas – preenchem os requisitos previstos no artigo 1415.º do Código Civil, a saber, (i) são unidades independentes, (ii) distintas e isoladas entre si e (iii) com saída própria para uma parte comum do prédio ou para a via pública.

Tais realidades divergem apenas em virtude de, no primeiro caso, não ter sido formalizada a constituição do prédio em propriedade horizontal, caso em que não pode haver proprietários distintos para as diferentes áreas, excepto em regime de compropriedade.

Acresce que a posição da AT é incoerente e sem fundamento legal, uma vez que não considera o VPT individual de cada andar ou divisão de utilização independente mas atende à respectiva afectação (*in casu*, afectação habitacional) para fazer incidir Imposto do Selo.

Por conseguinte, a posição da AT não merece acolhimento.

Posto isto, é de concluir que para efeitos de liquidação do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS deve ser tido em consideração o VPT determinado de acordo com o Código do IMI, ou seja, no caso concreto de prédios em propriedade total com andares ou divisões de utilização independente, o VPT individual de cada um dos andares ou divisões de utilização independente.

Pelo que se referiu, nenhum dos andares ou divisões de utilização independente do prédio urbano inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., propriedade



do Requerente, tem um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, pelo que não incide Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.

À luz do que antecede, as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida pelo Requerente enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

4.2.3. Em face da declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, fica prejudicado o conhecimento da inconstitucionalidade por violação do princípio da irretroactividade da lei fiscal e princípio da igualdade invocado, a título subsidiário, pelo Requerente.

Com efeito, à luz do artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes.

4.2.4. A segunda questão decidenda prende-se com o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

De acordo com o disposto no artigo 43º da Lei Geral Tributária (“LGT”) são devidos juros indemnizatórios quando em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial se determine que houve erro imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira do qual resulte pagamento indevido da prestação tributária.

Sendo o processo arbitral um processo alternativo ao processo de impugnação judicial, entende o tribunal que face à ilegalidade dos Actos tributários contestados, há



lugar ao reembolso do imposto pago e ao pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do nº 1 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.

5. DISPOSITIVO

Face ao exposto, julga-se procedente o pedido do Requerente e, em consequência:

- a) anulam-se os Actos tributários contestados, com fundamento em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, com as consequências legais, nomeadamente, condenando-se a AT na restituição dos montantes pagos; e,
- b) reconhece-se o direito do Requerente a juros indemnizatórios, condenando-se a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do nº 1 do artigo 43.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.

Valor do processo: fixa-se em € 7.966,75,00 (sete mil, novecentos e sessenta e seis euros, e setenta e cinco cêntimos), de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), no artigo 97.º-A, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

Custas: fixa-se em € 612,00 (seiscentos e doze euros) o valor das custas, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da AT.

* * *

Notifique.

Lisboa, 15 de Setembro de 2014.



* * *

A Árbitro,

Lina Ramalho

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

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.