

3/11/2015, tendo argumentado, em síntese, no sentido da total improcedência do pedido da ora Requerente.

1.4. Por despacho de 12/1/2016, o Tribunal considerou, ao abrigo do art. 16.º, als. c) e e), do RJAT, ser dispensável a reunião do art. 18.º do RJAT, e que processo continha todos os elementos necessários à decisão. O Tribunal fixou, ainda, a prolação da decisão arbitral para o dia 18/1/2016.

1.5. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

II – Alegações das Partes

2.1. Vem a ora Requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “foi notificada da liquidação de Imposto de Selo, que lhe foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, Imposto do Selo, referente aos artigos matriciais ...-SL D, ...-SL E, ...-1 D, ...-1 E, ...-1 FD, ...-1 FE, ...-2 D, ...-2 E, ...-2 FD, ...-2 FE, ...-3 D, ...-3 E, ...-3 FD, ...-3 FE, ...-4 D, ...-4 E, ...-4 FD, ...-4 FE, ...-5 FE, ...-5 FD, ...-5 E, ...-5 D, ...-6 FE, ...-6 FD, ...-6 E e ...-6 D, todos da freguesia de..., concelho de Lisboa, referentes ao ano de 2014, como se alcança das notas de liquidação cujas cópias se juntam e se dão aqui por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais – Docs. 1 a 26”; **b)** “da análise das referidas liquidações constata-se que o valor patrimonial de qualquer uma delas é inferior a um milhão de euros”; **c)** “cada um dos andares é susceptível de utilização económica independente e teve o seu valor patrimonial tributário determinado separadamente, pela Autoridade Tributária e Aduaneira”; **d)** “não está consagrado na lei o conceito de prédio com afectação habitacional, mas o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis estabelece no n.º 3 do seu art. 12.º que cada andar ou parte susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também individualmente o respectivo valor patrimonial”; **e)** “o art. 67.º, n.º 2, do Código do Imposto de Selo estabelece que às matérias não reguladas no CIS respeitantes à verba 28 da TGIS aplica-se subsidiariamente as normas do CIMI”; **f)** “[as liquidações em causa] são

ilegais pois o valor considerado para efeitos de liquidação do Imposto de Selo não foi o valor patrimonial de cada andar susceptível de utilização económica independente mas sim a soma de todos eles”; **g)** “caso o prédio do n.º ... da Rua da ... estivesse submetido ao regime da propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções seria tributada em sede de Imposto de Selo, face ao seu valor patrimonial determinado nos termos do CIMI. Tributar-se uma mesma realidade material de forma diferente com base em realidade jurídico-formal é violador do princípio da igualdade tributária”; **h)** “o normativo da verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo é claro quando fala em valor patrimonial tributário constante da matriz e não em soma do valor patrimonial tributário constante da matriz. Isto significa que só os andares habitacionais susceptíveis de utilização separada de um prédio urbano em regime de propriedade vertical com valor patrimonial superior a um milhão de euros são passíveis de cair na previsão da norma citada”; **i)** “as liquidações de Imposto de Selo objecto do presente pedido de pronúncia arbitral padecem de ilegalidade, tal como previsto no corpo do art. 99.º do CPPT, nomeadamente, por errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, valores patrimoniais e outros factos tributários, como dispõe a al. a) do referido normativo, *ex vi* art. 10.º, n.º 2, al. c), do DL 10/2011, de 20 de Janeiro”.

2.2. Conclui a ora Requerente que, em face do *supra* exposto, deve o presente Tribunal “decretar a ilegalidade das liquidações [ora em causa], efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, tudo com as legais consequências e, em particular, determinar a sua anulação e a restituição à requerente dos montantes indevidamente cobrados e por esta já pagos, bem como o reconhecimento de juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º da Lei Geral Tributária e art. 61.º do CPPT.”

2.3. Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação, que: **a)** “a ora requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial da freguesia de..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., sito na Rua da..., prédio este constituído em propriedade total”; **b)** “Encontrando-se o prédio de que é proprietária em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribui a qualificação de prédio”; **c)** “assim, a ora requerente, para efeitos de IMI e também de imposto de selo,

por força da redacção da referida verba, não é proprietária de 26 fracções autónomas, mas sim de um único prédio”; **d)** “encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes susceptíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a esta materialidade, avaliando estas partes individualmente, nos termos do artigo 12.º e conseqüentemente, nos termos do art. 12.º, n.º 3, do CIMI, cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, mas na mesma matriz, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte”; **e)** “A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente. Tal prédio não deixa, pelo facto de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal”; **f)** “O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28.º, n.º 1, da Tabela Geral. É o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas. Outra interpretação violaria, isso sim, a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP)”; **g)** “a inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta de uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade – veja-se a caderneta predial deste prédio que representa o documento do proprietário contendo os elementos matriciais do prédio”; **h)** “O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. ao consistir na propriedade, de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do C.I.M.I., seja igual ou superior a € 1.000.000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando susceptíveis de utilização independente”; **i)** “temos, pois, por legais as liquidações efectuadas, que devem ser mantidas na ordem jurídica”; **j)** “os actos tributários em causa não violaram, assim, qualquer preceito legal, devendo [...] ser mantidos”.

2.4. Conclui a AT, pelo *supra* exposto, que “os actos tributários em causa, em termos de substância, não violaram [...] qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim ser mantidos.”

III – Factualidade Provada, Não Provada e Respectiva Fundamentação

3.1. Consideram-se provados os seguintes factos:

i) A ora requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua da..., n.º ... a ...-E, e inscrito na matriz predial sob o artigo..., da freguesia de..., concelho e distrito de Lisboa, sendo que tal prédio está constituído em regime de propriedade total/vertical.

ii) O prédio é composto por 26 divisões susceptíveis de utilização independente e com carácter habitacional. Segundo os dados que constam da respectiva caderneta predial, o valor patrimonial de cada uma das mencionadas divisões de uso individual e carácter habitacional é inferior a €1.000.000,00 (vd. caderneta predial, junta aos autos como doc. 27). Na referida caderneta predial consta a referência ao prédio ora em causa como sendo “Prédio em Prop. Total com Andares ou Div. Susc. de Utiliz. Independente”.

iii) As liquidações, ora em causa e *supra* identificadas, têm por base o VPT constante da matriz, tendo a AT liquidado o Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS.

iv) A referida sujeição ao Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS resultou, de acordo com a Requerida (vd. ponto 12.º da resposta), do facto de se ter entendido que a “requerente [...], por força da referida verba, não [é] proprietária de 26 fracções autónomas, mas sim de um único prédio”, cujo valor patrimonial agregado (i.e., resultante do somatório das referidas 26 fracções) é superior a €1.000.000,00.

v) Inconformada com as liquidações em causa, a ora Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral em 16/7/2015.

3.2. Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

3.3. Os factos considerados pertinentes e provados (v. **3.1**) fundamentam-se na análise das posições expostas pelas partes e da prova documental junta aos autos.

IV – Do Direito

A questão essencial que é colocada no presente processo consiste em saber se o limite de €1.000.000,00, a que se refere a verba 28.1 da TGIS, deve ser aferido em função do valor patrimonial total do prédio (em regime de propriedade total/vertical) ou em função do valor de cada uma das respectivas fracções de utilização independente.

Sobre esta específica questão já abundante jurisprudência arbitral se pronunciou (vd., a título de mero exemplo, as DA nos processos n.ºs 50/2013-T, de 29/10/2013, 295/2014-T, de 21/11/2014, e 818/2014-T, de 14/5/2015), em termos uniformes e gerais, com os quais aqui se concorda. Contudo, para melhor clarificação da posição adoptada, citar-se-á, na parte que se considera relevante, o seguinte excerto da DA proferida no proc. n.º 194/2014, de 28/7/2014:

“O conceito de «prédios com afectação habitacional» utilizado na verba 28.1 não se encontra expressamente definido em qualquer disposição do CIS nem no CIMI, diploma para que remete o n.º 2 do art. 67.º do CIS.

No caso dos autos, quer se tome em conta cada um dos prédios da Requerente em propriedade vertical quer cada uma das respectivas divisões dotadas de autonomia, trata-se (não vem contestado) de prédios classificados como urbanos e habitacionais de acordo com os critérios estabelecidos nos arts. 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, aplicáveis por remissão do art. 67.º do CIS.

Assim, está apenas em causa o exacto sentido do segmento «valor patrimonial considerado para efeitos de IMI», constante da norma de incidência do imposto do selo no corpo da verba 28 da TGIS: no caso de prédios em propriedade total mas com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o VPT relevante corresponde à soma do VPT das diversas divisões/andares, como pretende a AT, ou o que há que ter em conta é o VPT de cada um dos respectivos andares ou divisões autónomas, como defende a Requerente?

[...]. [A] cada prédio, nos termos conceptualmente definidos pelo artigo 2.º do CIMI, corresponde um único artigo na matriz (n.º 2 do artigo 82.º do CIMI) mas, segundo o n.º 3 do art. 12.º do mesmo Código, referente ao conceito de matriz predial (registo do prédio, sua caracterização, localização, VPT e titularidade), «cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina o respectivo valor patrimonial tributário», não se tomando como referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos às partes autónomas de um mesmo prédio, mas o valor atribuído a cada uma delas individualmente considerado.

Quanto à liquidação do IMI – aplicação da taxa à base tributável – o art. 119.º, n.º 1, dispõe que «o competente documento de cobrança» contém a «discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta (...)».

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 n.º 1 do artigo 2.º do CIMI: prédio é toda a fracção (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 colectiva 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 n.º 4 do artigo 2.º dispõe que «Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio», não consagra propriamente um regime excepcional ou especial para os prédios em propriedade horizontal.

Afinal, cada edifício em propriedade horizontal (artigo 92.º do CIMI) tem apenas uma só inscrição matricial (n.º 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (n.º 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 (n.º 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.

[...]. [Não] convence a argumentação [...] de que no caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, não obstante o IMI ser liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do Imposto de Selo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global dos prédios, e não o de cada um dos seus andares ou partes independentes, porque a verba n.º 28.1 da TGIS é aplicada segundo as regras do CIMI mas «com ressalva dos aspectos que careçam das devidas adaptações» [...]. A questão é que, precisamente, carece de demonstração a razão pela qual devem ser aceites as «adaptações» às normas do CIMI, preconizadas pela AT.

Tudo dito, não se lobra razão para, em matéria de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, dar às fracções de prédios em «propriedade vertical», dotadas de autonomia, tratamento diferente do concedido aos prédios em propriedade horizontal, quando em qualquer dessas situações o IMI é aplicado ao valor patrimonial evidenciado na matriz para cada uma das unidades autónomas.” [Fim de citação.]

No mesmo sentido, veja-se, por exemplo, a DA proferida no proc. n.º 518/2014-T, de 20/2/2015: “nos termos da verba 28.1 da TGIS, a incidência em imposto do selo, nos casos dos prédios urbanos em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, respeita a cada andar ou divisão com utilização independente para afectação habitacional com valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000. [...] [...] a interpretação assim efectuada da verba 28.1 da TGIS, segundo a qual, nos casos dos prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, se deve atender ao valor patrimonial tributário próprio de cada andar ou divisão com afectação habitacional constante da competente matriz, é a que melhor se coaduna com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva (cfr. art. 13.º e art. 104.º, n.º 3, da CRP), e que, por isso, mais perfeitamente se adequa à *ratio legis* que parece presidir à criação desta verba em IS de «*repartição dos sacrifícios*» mediante a tributação em IS de «*propriedades de elevado valor destinadas à habitação*»”.

Por último, veja-se, no mesmo sentido, o seguinte aresto: “Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.” (Acórdão do STA de 9/9/2015, proc. 47/15).

Concordando com as fundamentações citadas e aplicando-as ao presente caso, conclui-se que não assiste razão à Requerida, dado que se conclui que: **1)** para efeitos de liquidação do Imposto do Selo (IS) previsto na verba 28.1 da TGIS, deve ser tido em consideração o VPT determinado de acordo com o CIMI, ou seja, no caso concreto de prédios em propriedade total com andares ou divisões de utilização independente, de acordo com o VPT individual de cada um dos andares ou divisões de utilização independente; **2)** as liquidações colocadas em causa pela ora Requerente enfermam de vício de violação de lei, uma vez que nenhuma das divisões de utilização independente do prédio ora em causa tem, *de per si*, um VPT igual ou superior a €1.000.000,00 (vd., a este

respeito, docs. anexos à petição de pronúncia arbitral, *maxime* doc. 27), razão por que não deve incidir sobre elas IS ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.

V – Sobre o Pedido de Pagamento de Juros Indemnizatórios

À luz do disposto no n.º 5 do art. 24.º do RJAT – na parte em que se diz que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*” –, tem-se entendido que tal norma permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios em processos arbitrais.

Justifica-se, pelo exposto, a análise do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à Requerente.

São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, ter havido erro imputável aos serviços do qual resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (vd. art. 43.º, n.º 1, da LGT).

É, por isso, condição necessária para a atribuição dos referidos juros a demonstração da existência de erro imputável aos serviços. Nesse sentido, vd., por ex., os seguintes arestos: “O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT [...] depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT.” (Acórdão do STA de 30/5/2012, proc. 410/12); “O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação «houve erro imputável aos serviços», entendido este como o «erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal»” (Acórdão do STA de 10/4/2013, proc. 1215/12).

Ora, tendo havido, como decorre do que se disse em **IV**, erro imputável aos serviços, conclui-se pela procedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios à Requerente.

VI – DECISÃO

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, anular as liquidações de Imposto do Selo aqui em causa, determinando-se a devolução dos montantes indevidamente cobrados.

- Julgar procedente o pedido também na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €6244,66 (seis mil duzentos e quarenta e quatro euros e sessenta e seis cêntimos), nos termos dos artigos 32.º do CPTA e 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerida, no montante de €612,00, nos termos da Tabela I do RCPAT, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 18 de Janeiro de 2016.

O Árbitro,

Miguel Patrício

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto
no art. 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*