

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 483/2016-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Propriedade Vertical.**

## **Decisão Arbitral**

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 11 de Novembro de 2016, acorda no seguinte:

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., com o número de identificação fiscal ..., B..., com o número de identificação fiscal..., C..., com o número de identificação fiscal ... e D..., com o número de identificação fiscal..., doravante designados por “Requerentes”, requereram a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade, e consequente anulação, do acto de liquidação de Imposto do Selo, no valor total de € 25.458,72 (vinte e cinco mil, quatrocentos e cinquenta e oito Euros e setenta e dois cêntimos), relativo ao ano de 2015, cujas notas de cobrança referentes ao pagamento da primeira e segunda prestações foram juntas pelos Requerentes com a petição arbitral sob os

documentos n.º s 1 a 72, e que aqui se dão por articulados e reproduzidos, para todos os efeitos legais, as quais respeitam ao prédio urbano sito na ..., n.º..., em Lisboa, sob o artigo matricial n.º ... da freguesia das ..., concelho de Lisboa, composto, na parte objecto da liquidação em crise nos autos, por 9 unidades susceptíveis de utilização independente.

1.3. A fundamentar o seu pedido alegam os Requerentes que a liquidação de Imposto de Selo, objecto da petição arbitral, padece do vício de violação de lei por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS. Consideram que, estando o prédio em propriedade total, como estava à data do facto tributário em causa nos autos, não pode a AT, como fez, somar os valores patrimoniais dos andares e divisões susceptíveis de utilização independente, sendo que nenhum desses andares ou divisões, por si só, tem um VPT igual ou superior a € 1.000.000. Por outro lado, sustentam que os prédios com afectação mista, habitacional e comercial, não podem ser classificados como prédio habitacional, ou cujo destino seja, em exclusivo, a habitação, para no seu conjunto integrarem a noção de prédio com afectação habitacional. Pugnam pela violação dos princípios da legalidade, da igualdade fiscal e da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e, bem assim, pelo pagamento de juros indemnizatórios sobre os montantes indevidamente liquidados e já pagos, acrescido da restituição dos mesmos.

1.4. A AT, por seu turno, defende que o pedido de declaração de ilegalidade, e consequente anulação da liquidação controvertida, deverá ser julgado improcedente, dado que propugna no sentido de no que se refere à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o valor que serve de base ao cálculo do imposto, é, indiscutivelmente, o inscrito na caderneta predial como sendo o valor patrimonial total e que, muito embora a liquidação de Imposto do Selo, nas condições previstas na verba 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações.

Sustenta que tal corresponde ao caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, pois muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, para efeitos de Imposto do Selo releva o prédio na sua totalidade, propugnando assim pela legalidade dos

actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos, conclui pela manutenção do acto de liquidação e, conseqüentemente, pela improcedência do pedido dos Requerentes.

1.5. Entendeu o Tribunal, nos termos do peticionado pela Requerida, e que não mereceu oposição por parte do Requerente, dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT. Não foram identificadas excepções.

Ambas as partes foram igualmente dispensadas de apresentar Alegações.

Por Despacho Arbitral inserido no Sistema de Gestão Processual em 22 de Fevereiro de 2017 foram os Requerentes notificados para vir aos autos juntar os Documentos números 75, 76, 77, 78 a 89 e Documentos números 1 a) a 36 a) e 37 a) a 72 a) que identificam na Petição Arbitral, mas que não juntaram, após confirmação por parte do CAAD.

Por Despacho Arbitral inserido no Sistema de Gestão Processual em sete 07 de Março de 2017, foi adiado e fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao dia 17 de Março de 2017.

\* \* \*

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo 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.

## 2. QUESTÃO A DECIDIR

O *thema decidendum* é o de determinar, com referência a um prédio em propriedade total, não constituído em regime de propriedade horizontal, integrado por diversos andares com utilização independente, *in casu*, com afectação habitacional, qual o Valor Patrimonial Tributário (VPT) relevante, aferindo do critério de incidência do imposto correcto face à lei, de modo a determinar se este deve ser aferido pelo somatório do valor patrimonial tributário atribuído aos diferentes andares (VPT global) ou, antes, se deve ser atribuído a cada um dos andares habitacionais individualmente considerados.

## 3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

A) À data da liquidação *sub judice*, o prédio urbano objecto da liquidação controvertida, encontrava-se em regime de propriedade total sito na ..., n.º..., em Lisboa, sob o artigo matricial n.º ... da freguesia das ..., concelho de Lisboa, composto por 9 unidades susceptíveis de utilização independente, ao qual foi atribuído um VPT total no valor de € 2.545.860,00€, correspondente à soma dos VPT de cada uma das divisões com utilização independente (cfr. Notas de Cobrança da liquidação do Imposto do Selo juntas pelos Requerentes sob os números 1 a 72, inclusive).

B) Ao prédio acima identificado foi liquidado imposto em relação a 9 das suas unidades independentes (cfr. Notas de Cobrança da liquidação do Imposto do Selo juntas pelos Requerentes sob os números 1 a 72, inclusive).

C) Em relação às 9 unidades independentes a que foi liquidado imposto, nenhuma apresenta um VPT autónomo, e independentemente da sua utilização efectiva - habitacional ou outra – que exceda o valor de €1.000.000,00 (cfr. Notas de Cobrança da liquidação do Imposto do Selo juntas pelos Requerentes sob os números 1 a 72, inclusive).

D) Os Requerentes foram notificados para efectuar o pagamento do imposto de selo efectuado com base na verba 28.1 da TGIS, sobre o referido imóvel referente à 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> prestações, no valor de € 16.972,56, tendo-o feito. (cfr. Notas de Cobrança da liquidação do Imposto do Selo juntas pelos Requerentes sob os números 1 a 72, inclusive, e Informação instrutora do Processo Administrativo n.º .../2016, junta pela AT, confirmadora de tal pagamento).

E) O valor total da liquidação do Imposto do Selo com referência ao ano de 2015 é de € 25.458,72 (cfr. Informação instrutora do Processo Administrativo n.º .../2016, junta pela AT).

F) A AT, considerando o VPT global atribuído ao prédio em causa nos autos, entendeu estarem verificados os pressupostos objectivos para a liquidação do Imposto do Selo, decorrentes da verba n.º 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10.

G) No dia 29 de Julho de 2016, os Requerentes apresentaram um requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – cfr. requerimento electrónico no sistema do CAAD.

#### **4. FACTOS NÃO PROVADOS**

Cumpra referir que apesar de notificados para tal, os Requerentes não lograram juntar aos autos os Documentos que identificaram na Petição Arbitral sob os números 75, 76, 77, 78 a 89 e números 1 a) a 36 a) e 37 a) a 72 a), pelo que sobre os alegados factos a que se referem esses mesmos Documentos o Tribunal não extrai qualquer consequência jurídica, designadamente sobre o que alegam os Requerentes na Petição Arbitral.

Não existem outros factos com relevo para a decisão de mérito que não se tenham provado.

## **5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

## **6. DO DIREITO**

Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2015.

A questão *decidenda* prende-se em determinar se o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência objectiva verba 28.1 da TGIS, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal, é o de cada andar ou divisão independente autonomamente considerado, ou, se ao invés, deverá corresponder ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares ou divisões independentes.

Seguir-se-ão de bem perto as Decisões emitidas por este mesmo Tribunal Arbitral proferidas nos Processos n.ºs 390/2016-T e 417/2016-T, e que se pronunciaram sobre a mesma questão fundamental de direito em causa nos presentes autos.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a Verba 28, criando uma nova realidade sujeita a imposto, consubstanciada na 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.

Por isso, importa determinar-se, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal, se o conceito de “prédio com afectação habitacional” deve ser interpretado como correspondendo a cada unidade autonomamente considerada e incidir sobre o respectivo valor patrimonial ou se, ao invés, deve corresponder à totalidade das unidades autónomas, devendo consequentemente incidir sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas unidades.

A Verba 28 da TGIS em apreciação foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro com a seguinte redacção:

*“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 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 — Por prédio com afectação 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 %.”.*

Sucedem, no entanto, que nem o Código de Imposto de Selo, nem a Lei n.º 55- A/2012, de 29 de Outubro concretizam o conceito de “prédio urbano com afectação habitacional”.

Resulta do disposto no número 2 do artigo 67.º do Código do Imposto de Selo que “Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.” - Redacção dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro.

Por seu turno, no Código do IMI o conceito de prédio encontra-se definido no número 1 do seu artigo 2.º, do qual resulta que “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 (...).”.

E esclarecendo-se no n.º 4 desta disposição legal que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

Da leitura isolada desta disposição legal podíamos ser levados, numa interpretação algo enviesada, a entender que em sede de IMI, as fracções autónomas, em regime de propriedade horizontal, teriam um tratamento distinto das partes de um prédio susceptíveis de utilização independente.

Sucedem, porém, que uma análise mais atenta do regime permite concluir precisamente o contrário.

Como foi sublinhado pelo Provedor de Justiça ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, em ofício datado de 2 de Abril de 2013, “*a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por partes susceptíveis de utilização independente, obedece às mesmas regras da inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o IMI respectivo, bem como o novo Imposto do Selo, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes.*”.

Com efeito, neste mesmo sentido dispõe o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI, ao determinar que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário.”.

De acordo com o artigo 119.º do Código do IMI “Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.”.

Face a todo o supra exposto, para efeitos de tributação em sede de IMI, cada unidade independente, mesmo que integrando um mesmo prédio, é considerada separadamente, sendo-lhe atribuído um valor patrimonial próprio e sendo tributada autonomamente.

Acompanhando-se o entendimento sufragado na Decisão Arbitral proferida no Processo n.º 50/2013-T, de acordo com a qual *“se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto. Assim, só haveria lugar a incidência do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a €1.000.000,00.”.*

Tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do IMI, segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o Imposto do Selo, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não parece, ao presente tribunal, que exista qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto terá de ser o mesmo.

Neste contexto, se a lei exige, relativamente ao IMI, a emissão de notas de liquidação individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, exigirá, nos mesmos termos, relativamente à regra de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

E mais se diga que foi esse inclusive o entendimento adoptado pela Requerida, ao emitir, como emitiu, notas de liquidação individualizadas, referentes a cada uma das divisões ou andares susceptíveis de utilização autónoma, demonstrando que, na sua opinião, as aludidas divisões, apesar de juridicamente não constituídas em propriedade horizontal, seriam, para todos os efeitos, independentes entre si. Todavia, olvidou esta última que não poderia, em virtude do enquadramento previamente vertido, proceder ao somatório dos VPT's individuais dos andares previamente mencionados, procurando alcançar um valor que já caísse na alçada da base de incidência da verba n.º 28 da TGIS.

Resumindo, o critério estabelecido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT individuais atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, servindo-se do facto de o prédio em causa nos autos não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra, no entendimento do tribunal, sustentação legal, sendo, nomeadamente, contrário ao critério aplicável em sede de IMI e, por remissão (nos termos mencionados supra), em sede de Imposto do Selo.

Neste contexto, considera o presente tribunal que o critério defendido pela Requerida viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal.

Tratando-se, como se trata, de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do Imposto do Selo deve ser determinada, não pelo valor patrimonial tributário resultante do somatório do valor patrimonial tributário de todos os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (individualizados como tais no artigo matricial), mas sim pelo valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares.

Neste mesmo sentido tem correspondido a maioria das decisões emitidas por este Centro de Arbitragem, e, também, pelos Tribunais Judiciais, destacando-se, a título de mero exemplo, os Acórdãos emitidos pelo Supremo Tribunal Administrativo nos processos com os números 01534/15; 01354/15 e 047/15, e, mais recentemente, com o número 01219/16.

Em face do exposto, e considerando que nenhum dos andares ou divisões independentes que integram o prédio em causa nos autos, objecto da liquidação de Imposto do Selo em crise nos autos, tem um valor patrimonial superior a € 1 000 000, a liquidação controvertida enferma de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e a correspondente anulação de todos os actos tributários em causa nos autos com referência ao Imposto do Selo cobrado ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS relativamente ao ano de 2015.

Quanto ao direito a juros indemnizatórios, peticionado pelos Requerentes, cumpre referir que dispõe a alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º, do RJAT que a Decisão Arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta - nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários - restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito.

Tal dispositivo está em sintonia com o disposto no art.º 100.º, da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, no qual se estabelece que *“A administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse*

*sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”*

Dispõe, por sua vez, o artigo 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

Da análise dos elementos probatórios constantes dos presentes autos é possível concluir que a Requerida tinha total e cabal conhecimento dos elementos factuais relevantes para proceder à correcta liquidação do imposto, não o tendo feito e optando por manter a liquidação inquinada de erro sobre os pressupostos, e por isso mesmo ilegal, estando, por isso, obrigada a indemnizar.

Assim sendo, atento o disposto no artigo 61.º, do CPPT e considerando que se encontram preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantias já pagas no valor de € **16.972,56**, a contar da data em que foi efectuado o pagamento até ao seu integral reembolso.

## **7. DECISÃO**

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a conseqüente anulação, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, do acto de liquidação

de Imposto do Selo, relativo a 2015, melhor identificado nos autos, no valor total de Euros 25.458,72.

\* \* \*

Fixa-se o valor do processo em **Euro 25.458,72**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **Euro 1.530,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Março de 2017.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

*Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.*

*A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.*