

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 523/2015-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Propriedade Vertical

## Decisão Arbitral

### I – RELATÓRIO

1 – A..., viúva, CF<sup>1</sup> ... residente na Av<sup>a</sup> ..., n.º...-... -... Lisboa, representada no ato por B..., residente na Av<sup>a</sup> ... n.º ... -... -... Lisboa, área fiscal do Serviço de Finanças ... do concelho de Lisboa apresentou em 30/07/2015 um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT<sup>2</sup>, sendo requerida a AT<sup>3</sup>, com vista à apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação do IS<sup>4</sup>, referentes ao ano de 2014 incidente sobre um prédio urbano sito na aludida Av<sup>a</sup> ... n.ºs .../..., freguesia das..., com andares e divisões com utilização independente, inscrito na respetiva matriz sob o artigo... .

---

<sup>1</sup> Acrónimo de Contribuinte Fiscal

<sup>2</sup> Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

<sup>3</sup> Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

<sup>4</sup> Acrónimo de Imposto do Selo

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmº Senhor Presidente do CAAD<sup>5</sup> e automaticamente notificado à AT em 30/07/2015.

3 – Nos termos e efeitos do disposto no nº1 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmº Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente estipulado.

4 - O tribunal foi constituído em 28/10/2015 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012 de 31 de dezembro

5 – Com o seu pedido visa, a requerente, a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação da verba 28 da TGIS<sup>6</sup> que incidiram sobre o valor patrimonial das partes ou unidades independentes do prédio já identificado com afetação habitacional, tudo como melhor consta no pedido.

6- Invoca para o efeito, em síntese, o seguinte:

6.1- O imóvel, apesar de não estar constituído em propriedade horizontal é constituído por 11 divisões com utilização independente, sendo que só oito têm afetação habitacional e o VPT<sup>7</sup> individualmente apurado na respetiva matriz varia entre € 1 360,00 e € 162 570,00.

6.2 Na sua perspetiva as liquidações aqui postas em crise sofrem do vício de violação da Lei, fazendo errónea interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, dado que o artigo 12º nº 3 do CIMI<sup>8</sup>, estabelece uma inscrição matricial separada para cada parte de prédio suscetível de utilização independente com VPT também individualizado.

---

<sup>5</sup> Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

<sup>6</sup> Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

<sup>7</sup> Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

<sup>8</sup> Acrónimo de Código de Imposto Municipal sobre Imóveis

6.3 – Considera que o legislador ao estabelecer a norma de incidência do IS utilizou o mesmo critério para as situações factuais e materialmente idênticas, independentemente da sua distinta natureza jurídica.

6.4 – O VPT a considerar para efeitos de IS terá que ser o atribuído matricialmente a cada parte fisicamente individualizada e de utilização independente, tal como aconteceria se o prédio em causa estivesse constituído em propriedade horizontal.

6.5 – Nenhuma das partes do prédio com utilização independente, tem VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, o que desde logo afasta a tributação em IS.

6.6 – Cita várias decisões dos tribunais arbitrais formados para concluir que o critério de incidência do imposto não é o correspondente ao somatório dos VPT's atribuído às partes suscetíveis de utilização independente, como pretende a AT, mas antes o VPT atribuído a cada uma delas.

6.7 O critério de tributação seguido pela AT é ilegal e violador dos princípios constitucionais da legalidade, da igualdade fiscal e o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, pedindo não só a anulação dos atos tributários de liquidação do IS, com o conseqüente reembolso dos valores indevidamente pagos acrescidos de juros indemnizatórios à taxa legal.

7 – Por sua vez a AT, em síntese, entende.

7.1 -Que o tribunal é incompetente para apreciar o pedido, dado que a requerente não impugna o ato tributário de liquidação, mas sim o pagamento de duas prestações, matéria que não consta do artigo 2º do RJAT;

7.2 – Cita algumas decisões dos tribunais arbitrais formados que acolheram este seu ponto de vista, pedindo a absolvição da instância.

7.3 – Por impugnação considera que o VPT do prédio em questão é de € 1 212 490,00, resultante da avaliação levada a efeito em 2012 nos termos do CIMI, não tendo a requerente apresentado qualquer reclamação ou solicitado nova avaliação.

7.4 – Encontrando-se o prédio em propriedade total, não existem frações autónomas a que a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, logo a requerente não é proprietária de frações autónomas, mas de um único prédio.

7.5 Assim, sendo o VPT do prédio em questão igual ou superior a € 1 000 000,00, cai na previsão da norma prevista na verba 28.1 da TGIS, não havendo na liquidação levada a efeito qualquer violação das normas legais, devendo a mesma ser mantida na ordem jurídica.

7.6 – Quanto à invocada inconstitucionalidade da norma contida na verba 28.1 da TGIS, invoca acórdão do TC<sup>9</sup> 590/2015 que declarou não julgar inconstitucional a norma em questão, não cabendo à requerida fazer juízos acerca da inconstitucionalidade ou constitucionalidade das normas, estando a sua atuação subordinada à lei.

7.7 – Quanto ao pedido de juros indemnizatórios, improcede, dado não se verificar qualquer erro imputável aos serviços.

## **II – SANEAMENTO**

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

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º n.º2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Na sua resposta a AT, fez a defesa por exceção considerando a incompetência do tribunal, dado que a requerente, não impugnaria o ato tributário de liquidação, mas o pagamento de 2 prestações o que, na sua perspetiva, equivaleria ao pedido de anulação de 2/3 de um ato

---

<sup>9</sup> Acrónimo de Tribunal Constitucional

tributário, matéria que não consta em absoluto do artigo 2º do RJAT e suscitava a dispensa da reunião do artigo 18º do RJAT e da junção do PA<sup>10</sup>.

Face à resposta da AT o tribunal proferiu, em 27/11/2015, o seguinte despacho: “Convido a requerente, para em 10 dias, querendo, pronunciar-se quanto à proposta de dispensa da reunião do artigo 18º do RJAT, nos termos formulados pela AT, bem como da dispensa da junção do processo administrativo. Notifique”.

Em requerimento de 09/12/2015 a requerente aderiu ao proposto pela AT, quanto à dispensa da reunião do artigo 18º do RJAT e da junção do PA, já quanto à exceção suscitada na resposta da AT, considerou tratar-se de “raciocínio manifestamente capcioso ao recorrer à incompetência do tribunal”, tecendo várias considerações sobre o mesmo para concluir que não assiste qualquer razão à AT.

Solicitou ainda a ampliação do pedido no que respeita à devolução dos valores pagos, do seu ponto de vista indevidamente, uma vez que, entretanto, foi notificada e pagou a 3ª prestação.

Em 16/12/2015, o tribunal proferiu o seguinte despacho: “Convido a requerida para em 10 dias, querendo, pronunciar-se sobre a ampliação do pedido”.

Em 22/01/2016 e dado o silêncio da requerida, foi proferido o seguinte despacho:” O tribunal aceita a ampliação do pedido, formulado pela requerente, sem oposição da requerida Tendo em vista a manifestada vontade das partes quanto à desnecessidade da junção do PA, realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações escritas ou orais, o tribunal entende estarem reunidas condições para a prolação da decisão, fixando para o efeito o dia 17 de Fevereiro de 2016. Adverte-se a requerente que deverá até à data da prolação fazer prova junto do CAAD do pagamento da taxa arbitral subsequente”.

Não padecendo o processo de nulidades, consideramos reunidas as condições para ser proferida a decisão.

---

<sup>10</sup> Acrónimo de Processo Administrativo

### **III – FUNDAMENTAÇÃO**

#### **1 – Questões a dirimir nos presentes autos**

- 1.1 - Em primeiro lugar avaliar e decidir a exceção de incompetência do tribunal e da inimpugnabilidade dos atos.
- 1.2 Vindo a exceção a ser considerada improcedente saber se a verba 28.1 da TGIS se aplica ao somatório dos VPT das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, destinadas à habitação quando ele seja igual ou superior a € 1 000 000,00, ou, apenas se aplica, sobre o VPT individual de cada uma delas quando o mesmo seja igual ou superior a € 1 000 000,00, tal como acontece no caso dos prédios em propriedade horizontal.
- 1.3 A ser declarado procedente o pedido de pronúncia se haverá lugar ou não ao pagamento de juros indemnizatórios sobre os valores pagos pela requerente.

#### **2 – Matéria de facto**

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) A requerente é proprietária de um prédio urbano em propriedade total, com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente destinadas à habitação com exceção de 3, cave F destinada a comércio, cave 1 destinada a armazém e cave 2 destinada a arrecadação inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ... da área do serviço de finanças de Lisboa ... .
- b) O prédio é constituído, segundo a matriz, por 11 divisões suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional e outras, como já se viu, cujo VPT total é de € 1 212 490,00

- c) Nenhum dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente tem VPT igual ou superior a € 1 000 000,00 e que se encontra individualmente apurado na respetiva matriz e oscilando entre € 1 360,00 e € 162 570,00.
- d) A requerente foi notificada para o pagamento, em prestações, do IS respeitante a 2014, apurado individualmente por cada andar ou divisão suscetível de utilização independente, conforme documentos de cobrança remetidos e juntos aos autos.
- e) Deles se constata que a AT calculou o IS individualmente a cada uma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, e que nenhum delas tem valor igual ou superior a € 1 000 000,00
- f) Porém, considerou que o VPT total do prédio ultrapassava aquele valor e fez, então, o somatório do imposto apurado individualmente, das partes com afetação habitacional e chegou à tributação aqui posta em crise.

### **3 – Do Direito**

#### **3.1- Quanto à exceção da incompetência do tribunal e da inimpugnabilidade dos atos suscitada pela requerida, a apreciar previamente.**

- a) A AT suporta, o seu ponto de vista, no facto da requerente não impugnar o ato tributário, mas sim o pagamento de duas prestações do ato de liquidação e assim não impugna o ato em si, mas tão só 2/3 do ato tributário, matéria que não consta no artigo 2º do RJAT que fixa a competência dos tribunais arbitrais.
- b) Por outro lado as prestações não são impugnáveis de per si, dado não serem mais do que uma técnica de arrecadação do imposto elencando algumas decisões arbitrais no sentido por si perfilhado.
- c) Analisada a petição verifica-se que a requerente usa o termo “atos de liquidação relativos a imposto de selo do ano de 2014” é certo que faz referência ao pagamento da 1ª e 2ª prestações, mas se dúvidas houvesse quanto ao seu intuito, elas ficariam dissipadas, dado que a final o valor económico atribuído ao pedido corresponde ao valor total da liquidação em causa.

d) Face a tais circunstancialismos, não tem o tribunal qualquer dúvida que a requerente pretendeu atacar o ato de liquidação propriamente dito e não a técnica prestacional de pagamento que a lei permite e muito menos 2/3 do ato de liquidação como refere a requerida.

e) Na verdade os documentos de cobrança não são impugnáveis de per si, mas o objeto dos presentes autos dirige-se ao ato de liquidação lato sensu que engloba todas as operações destinadas ao apuramento do montante a pagar, sendo esse o valor económico, como já se viu, o atribuído pela requerente ao processo.

f) Nestas circunstâncias o tribunal declara improcedente a exceção suscitada e ao abrigo do artigo 2º n.º 1 alínea a) do RJAT, considera-se competente para apreciar a liquidação do tributo em causa.

### **3.2 Improcedente a exceção cabe agora apreciar a aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso em apreço**

- a) A questão a resolver 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 suscetíveis de utilização independente, uma vez que nenhuma delas tem valor igual ou superior a €1 000 000,00 ou, se devermos atender ao seu VPT, individual, para efeitos de tributação em IS.
- b) Tendo em conta que o CIS<sup>11</sup> remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (n.º 6 do artigo 1º e n.º 2 do artigo 67º ambos do CIS) é no CIMI que teremos de observar os conceitos que nos permitam dirimir a questão.
- c) O conceito generalista de prédio consta no artigo 2º do CIMI, no artigo 3º do mesmo diploma o legislador, usando critérios de afetação 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 devem ser classificados como rústicos.

---

<sup>11</sup> Acrónimo de Código do Imposto do selo

- d) O artigo 6º do CIMI divide os prédios urbanos em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
- e) No caso concreto estamos em presença de prédio urbano com 8 partes ou divisões suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional, e 3 com outras afetações (comércio, arrecadação e armazém).
- f) Cada uma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2º do CIMI, na medida em que elas são física e economicamente independentes e fazem parte de um património, neste caso de pessoa singular.
- g) Nos termos do nº 4 do artigo 2º do CIMI cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal é havida como constituindo um prédio, mas não existe nada na lei que permita fazer a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical, relativamente à sua identificação como prédios urbanos habitacionais.
- i) Nem se diga que a inscrição matricial de cada parte suscetível de utilização independente não é autónomo por matriz, o sistema é semelhante ao da propriedade horizontal, na verdade neste regime há só um artigo e as respetivas frações pertencem a esse artigo, tal como na propriedade vertical há só um artigo e as partes independentes pertencem a esse artigo.
- j) Não há suporte legal, para a tributação em IS das partes ou divisões com utilização independente com afetação habitacional, preenchendo, cada uma delas, o conceito de prédio enunciado no artigo 2º do CIMI, que tenham um VPT inferior a € 1 000 000,00, requisito exigível para haver tributação em IS.
- k) Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, face a um imóvel em propriedade horizontal. Na verdade, ela não existe em IMI<sup>12</sup> tal como não poderá existir em IS, uma vez que, a legislação aplicável é a mesma, com as devidas adaptações.
- l) O critério de tributação tem que ser uniforme, isto é, se uma fração habitacional de um prédio em propriedade horizontal só é tributada em IS se o seu VPT for igual ou superior a € 1 000 000,00, igualmente um andar ou parte de prédio suscetível de

utilização independente de um prédio em propriedade vertical com afetação habitacional só será tributada em IS se o seu VPT for igual ou superior a € 1 000 000,00.

- m) Como já se disse o andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical reúne o conceito de prédio estabelecido no CIMI, tal como as frações autónomas dos prédios em propriedade horizontal.
- n) Nesta perspetiva e considerando que nenhuma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente com destino ou afetação habitacional tem VPT igual ou superior a € 1000 000,00 forçoso é concluir que os atos de liquidação do IS são ilegais por não ter sido observado as condições definidas na verba 28 da TGIS.
- o) O critério usado pela AT ao considerar o somatório dos VPT das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, argumentando que o prédio não está constituído em propriedade horizontal, carece de sustentação legal, sendo o contrário que resulta da aplicação das normas do CIMI, aplicável por remissão.
- p) Do ponto de vista do tribunal, independentemente da questão da constitucionalidade da verba 28.1 da TGIS já decidida no acórdão do TC 590/2015, o que está em causa é a aplicação da norma feita pela AT, ao tributar individualmente valores patrimoniais inferiores a € 1 000 000,00, situação contrária à previsão da norma.

### **3.3 Juros Indemnizatórios**

- a) Sendo declarada a ilegalidade da dívida e a conseqüente anulação, a AT fica obrigada a reconstituir a situação que existiria se o ato de liquidação anulado não tivesse sido praticado, de harmonia com as disposições contidas no artigo 100º da LGT<sup>13</sup>
- b) Neste sentido se pronuncia Diogo Leite Campos/Benjamim Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa em anotação ao aludido artigo 100º da LGT, 2ª edição.

---

<sup>12</sup> Acrónimo de Imposto Municipal sobre Imóveis

<sup>13</sup> Acrónimo de Lei Geral Tributária

- c) Deste modo, verificando-se que a AT aplicou a verba 28.1 da TGIS a valores inferiores à previsão da norma (€1 000 000,00), sem o adequado suporte legal, e face ao comprovado pagamento, entende-se que a requerente tem direito ao pagamento de juros indemnizatórios nos precisos termos do nº 1 do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT<sup>14</sup>, aplicáveis por força do nº 1 alíneas a), b) e c) do artigo 29º do RJAT.

#### **IV DISPOSITIVO**

Face ao exposto o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a conseqüente anulação dos atos de liquidação do IS aqui impugnados respeitantes ao ano de 2014 no montante global de € 11 511,00.
- b) Fixar o valor do processo em € 11 511,00, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº1 do CPC<sup>15</sup>,97-A do CPPT e artigo 3º nº 2 do RCPAT<sup>16</sup>.
- c) Declarar a obrigatoriedade da AT reembolsar o imposto comprovadamente pago acrescido de juros indemnizatórios, calculados à taxa legal, desde a data em que ocorreu o pagamento e a data em que ocorra o reembolso.
- d) Custa a cargo da requerida, ao abrigo do nº 4 do artigo 22º do RJAT, fixando o seu montante em € 918,00 de harmonia com a tabela I do RCPAT.

Notifique.

---

<sup>14</sup> Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

<sup>15</sup> Acrónimo de Código de Processo Civil

Lisboa, 17 de Fevereiro de 2016

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131º nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e por mim revisto.

O árbitro singular,

Arlindo José Francisco

---

<sup>16</sup> Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária