

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 476/2014-T**

**Tema: IS – verba 28.1 da TGIS**

## DECISÃO ARBITRAL

**Processo n.º 476/2014-T**

### **I – Relatório**

**1.1.** A, contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ... Faro (doravante designado por «requerente»), tendo sido notificado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa por este apresentada contra os actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2013 ... e seguintes (referentes ao ano de 2012) e, tendo sido notificado dos actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ... e seguintes (referentes ao ano de 2014), praticados, respectivamente, em 14/7/2013 e 17/3/2014, ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao Código do Imposto do Selo, dos quais resultou um valor total de imposto a pagar de €11.518,88, não se conformando com as mesmas, apresentou, em 9/7/2014, pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 2.º, e da al. a) do n.º 1 do art. 10.º, ambas do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, daqui em diante designado por «RJAT»), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de “ilegalidade dos [48] actos de liquidação de Imposto do Selo [...], com a sua consequente anulação e devolução ao Requerente”, a condenação da AT “ao pagamento de juros indemnizatórios” e ao “pagamento dos honorários pagos pelo Requerente aos seus advogados [...] e, bem assim, condenação ao pagamento das custas processuais devidas no âmbito do presente processo” e, por último, a condenação da AT “a não mais liquidar actos de Imposto do Selo semelhantes aos agora discutidos, designadamente, a segunda prestação referente ao ano de 2013 e seguintes.”

**1.2.** Em 11/9/2014 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

**1.3.** Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos do referido artigo, em 16/9/2014. A AT apresentou a sua resposta em 17/10/2014, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido do requerente. Juntou, ainda, requerimento solicitando a dispensa da realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT.

**1.4.** Por requerimento de 9/12/2014, o ora requerente veio solicitar a ampliação do pedido, requerendo que o Tribunal: a) “aceit[e] a junção aos autos dos 24 actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ... e seguintes, praticados em 17/03/2014, pelo Exmo. Senhor Director-Geral dos Impostos, referentes à 2.ª (segunda) prestação do Imposto de Selo, referente ao ano de 2013, no valor global de €3.839,52”; b) reconhe[ça] a prejudicialidade dos 24 actos tributários melhor identificados supra e a consequente ampliação quantitativa do pedido, declarando-se a ilegalidade dos mesmos com todas as consequências legais, designadamente, a sua anulação e a devolução ao Requerente da totalidade dos montantes indevidamente pagos, bem como o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 2 do art. 43.º e no art. 100.º da LGT e no art. 61.º do CPPT.”

**1.5.** Por despacho de 6/2/2015, o Tribunal considerou, nos termos do art. 16.º, als. c) e e), do RJAT, ser dispensável a reunião do art. 18.º do RJAT e que o processo estava pronto para decisão. Foi, ainda, fixada a data de 27/2/2015 para a prolação da decisão arbitral.

**1.6.** 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 – Fundamentação: A Matéria de Facto**

**2.1.** Vem o requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** “no caso do prédio com as características do ora Requerente [não constituído em propriedade horizontal] a sujeição a Imposto do Selo é determinada, não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões dos quais o ora Requerente é proprietário”; **b)** “acresce que [...] o ora Requerente é proprietário de 1/3 do prédio em causa e não da totalidade conforme comprova a Caderneta Predial [...]. E este 1/3 é inferior a 1 milhão de euros mesmo que se considerasse o VPT global”; **c)** “as liquidações de Imposto do Selo [devem] ser anuladas, e conseqüentemente o montante indevidamente pago ser devolvido, porquanto as mesmas são ilegais por violarem os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal”.

**2.2.** Conclui o ora requerente que deve ser “declarada a ilegalidade dos [referidos] actos de liquidação de Imposto do Selo [...] com a sua conseqüente anulação e devolução ao Requerente”, “condenada a Administração tributária ao pagamento de juros indemnizatórios” e ao “pagamento dos honorários pagos pelo Requerente aos seus advogados [...] e, bem assim, condenação ao pagamento das custas processuais devidas no âmbito do presente processo” e, por último, a condenação da AT “a não mais liquidar actos de Imposto do Selo semelhantes aos agora discutidos, designadamente, a segunda prestação referente ao ano de 2013 e seguintes.”

**2.3.** Por seu lado, a AT vem alegar, em síntese, na sua contestação, que: **a)** “cada quota de comproprietário não constitui um prédio para efeitos da incidência da verba 28.1 da Tabela Geral”; **b)** “o imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral recai sobre o colectivo dos comproprietários e não sobre a quota ideal de cada comproprietário”; **c)** “o limite de €1.000.000,00 referido nessa norma legal não deve ser aferido comproprietário a comproprietário, como se a quota de cada comproprietário constituísse um prédio”; **d)** “o limite de €1.000.000,00 a que se refere essa verba 28.1 deve ser aferido em função do valor patrimonial total do prédio objecto do direito de compropriedade”. Conclui a AT que, na medida do supra citado, “o presente pedido deve ser indeferido.”

**2.4.** Consideram-se provados os seguintes factos:

**i)** O ora requerente é proprietário de 1/3 do prédio sito na Avenida ..., concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz predial sob o artigo .... O referido prédio não está constituído em propriedade horizontal, mas é constituído por 24 apartamentos/divisões que se encontram individualmente arrendados (vd. caderneta predial urbana no doc. 50 anexo à petição de pronúncia arbitral).

**ii)** O ora requerente é um dos 3 filhos herdeiros da proprietária única B, falecida em 1993. O registo da aquisição do prédio a favor dos referidos herdeiros foi feito na Conservatória do Registo Predial em 30/1/1996 (vd. caderneta predial urbana no doc. 50 anexo à petição de pronúncia arbitral).

**iii)** O prédio em causa é composto por cave, R/C e 8 andares. Tem 2 lojas, uma casa da porteira e 24 apartamentos, todos susceptíveis de utilização independente e individualmente arrendados.

**iv)** A 13/2/2013, foi feita a actualização do valor patrimonial desse prédio. Neste contexto, o requerente foi notificado das liquidações de Imposto do Selo n.º 2013 ... e seguintes, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, tendo por referência os 24 apartamentos, sendo que daqueles actos resultou um valor total de imposto a pagar de €7.679,20 (vd. docs. 1 a 24 anexos à petição de pronúncia arbitral). O referido valor foi pago em 6/11/2013. Nenhum dos apartamentos, por si, tem um VPT igual ou superior a €1.000.000,00 (vd. docs. 1 a 24).

**v)** A 29/1/2014, o ora requerente apresentou reclamação graciosa contra os referidos actos de liquidação de Imposto do Selo (vd. doc. 51 anexo à petição de pronúncia arbitral). A 15/4/2014, o requerente foi notificado da decisão final de indeferimento (Despacho de 9/4/2014, notificado pelo Ofício n.º 2351).

**vi)** O ora requerente foi, ainda, notificado de 24 novas liquidações de Imposto de Selo, datadas de 17/3/2014, por referência aos mencionados 24 apartamentos, tendo por

base o ano de 2013, 1.<sup>a</sup> prestação (vd. docs. 25 a 48 anexos à petição de pronúncia arbitral). Também estas foram pagas, em 24/4/2014, totalizando o montante de €3.839,68.

**vii)** Por pedido de ampliação feito pelo ora requerente em 9/12/2014, este solicitou que o Tribunal “aceit[asse] a junção aos autos dos 24 actos de liquidação de Imposto do Selo n.º 2014 ... e seguintes, praticados em 17/03/2014, pelo Exmo. Senhor Director-Geral dos Impostos, referentes à 2.<sup>a</sup> (segunda) prestação do Imposto de Selo, referente ao ano de 2013, no valor global de €3.839,52”.

**viii)** O pedido de ampliação é considerado procedente, dada a relação de dependência e prejudicialidade alegada, e a identidade dos factos tributários e dos seus fundamentos. Nessa medida, o valor do processo passa de €11.518,88 (= €7,679,20 + €3.839,68) para €15.358,40 (= €11.518,88 + €3.839,52).

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

### **III – Questão prévia: Cumulação de pedidos**

Atendendo à identidade dos factos tributários, do tribunal competente para a decisão e dos fundamentos de facto e de direito invocados, nada obsta, face ao disposto no art. 104.º do CPPT e 3.º do RJAT, à pretendida cumulação (vd. **vii**) e **viii**) da matéria de facto provada).

### **IV – Fundamentação: A Matéria de Direito**

No presente caso, é apenas uma a questão de direito controvertida: a de 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 objecto do direito de compropriedade [**I**]. A resposta a dar a esta questão terá implicações na resposta a dar ao pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios [**II**].

I) Sobre esta específica questão já diversa jurisprudência arbitral se pronunciou (veja-se, p. ex., as DA nos processos n.º 151/2014, de 18/8/2014, e n.º 181/2013, de 10/2/2014), em termos uniformes e gerais com os quais se concorda. Contudo, para uma melhor clarificação da posição aqui adoptada, citar-se-á a (também recente) DA que foi proferida no processo 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.]

Com efeito – e ao contrário do que terá sucedido no caso analisado pela DA proferida no proc. n.º 4/2014, de 11/7/2014 –, no caso dos presentes autos foi “alegad[a] [e] provad[a] [a] utilização independente de partes ou fracções do prédio [e não apenas] a detenção do prédio em compropriedade.” Note-se, aliás, que naquela DA n.º 4/2014 (contrária à tese da então requerente), reconheceu-se que esta prova teria directa implicação na “decisão material a tomar”: “[a decisão é contrária à pretensão da requerente porque, não havendo] utilização independente de parte ou fracções, é irrelevante que o prédio seja detido em compropriedade para efeitos do preenchimento da norma de incidência da tabela 28 da TGIS.”



Concordando com a fundamentação citada, e aplicando-a ao presente caso, conclui-se que não assiste razão à requerida, uma vez que se conclui que: **1)** 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 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 cuja declaração de ilegalidade é pedida pelo requerente enfermam de vício de violação de lei, dado que nenhuma das divisões de utilização independente do prédio urbano ora em causa tem um VPT igual ou superior a €1.000.000,00 (vd. docs. 1 a 24 anexos à petição de pronúncia arbitral), razão por que não deve incidir sobre elas Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.

Mostrando-se procedente o entendimento do requerente relativamente à questão *supra* referida, torna-se desnecessário, atento o disposto no art. 124.º do CPPT, *ex vi* art. 29.º, n.º 1, do RJAT, verificar da procedência da alegação de outros vícios das liquidações em causa.

**II)** 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 (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.” (Ac. 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»” (Ac. do STA de 10/4/2013, proc. 1215/12).

Ora, tendo havido, como se observa em **I**), erro imputável aos serviços, conclui-se pela procedência do referido pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor do requerente.

Uma última nota para referir que: a) não se pode, neste processo, conhecer de pedidos de indemnização por despesas suportadas pelo ora requerente com honorários jurídicos, para além, naturalmente, do dever de fixar a responsabilidade pelos encargos do processo, nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, o que se fará a final; b) não se conhecerá do pedido de condenação da AT “a não mais liquidar actos de Imposto do Selo semelhantes aos agora discutidos” porque esta decisão arbitral só pode incidir sobre os actos de liquidação que aqui foram impugnados.

\*\*\*

## **V – Decisão**

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

- Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos actos de liquidação impugnados, e o reembolso das importâncias indevidamente pagas.

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

Fixa-se o valor do processo em €15.358,40 (quinze mil trezentos e cinquenta e oito euros e quarenta cêntimos), nos termos do disposto no art. 32.º do CPTA e no art. 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe 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 €918,00, 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, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 27 de Fevereiro de 2015.

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.*