

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 498/2014-T**

**Tema: IS – verba 28 da TGIS**

## DECISÃO ARBITRAL

### A – RELATÓRIO

1. A, contribuinte n.º ..., residente na Avenida ..., Lisboa, B, contribuinte n.º ..., residente na Avenida ..., Lisboa, C, contribuinte n.º ..., residente na Rua ... Lisboa, D, contribuinte n.º ..., residente na Avenida ..., Lisboa, E contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., Lisboa, F, contribuinte n.º ..., residente na Avenida ..., Lisboa, G, contribuinte n.º ..., residente na ..., Lisboa, H, contribuinte n.º ..., residente na Avenida ..., Lisboa, vieram requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos art. 2.º, n.º 1, a) e 10.º, n.º 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no DL 10/2011, de 20 Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo, referente ao ano de 2013, e o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios, sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”).
2. Admitido o pedido de constituição do tribunal arbitral singular, e não tendo os requerentes optado pela designação de árbitro, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º n.º 1

alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, tendo, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral ficado constituído em 22-09-2014.

3. Notificada, a AT veio apresentar resposta em que não suscitou qualquer excepção.
4. Foi dispensada, com a anuência das partes, a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.
5. Pretendem os requerentes que seja declarada a ilegalidade e inerente anulação do acto de liquidação do Imposto do Selo relativo ao ano de 2013, com a consequente restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, alegando em síntese:
  - a) Foram enviados aos requerentes, em seu nome pessoal e/ou como cabeças de casal de várias heranças, cento e cinquenta e seis documentos de cobrança de imposto de selo (verba 28.1), todos relativos ao artigo matricial urbano ..., da freguesia de ....
  - b) Em todos os documentos de cobrança consta a seguinte menção: “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: € 3.178.220,00”.
  - c) € 3.178.220,00 é o resultado da soma dos valores patrimoniais tributários dos 39 andares ou divisões com utilização independente que estão afectos à habitação, como resulta da composição matricial do extinto artigo ... da freguesia de ..., concelho de Lisboa e actualmente inscrito sob o artigo ... da referida freguesia.
  - d) São titulares fiscais do identificado artigo urbano: o requerente A – 1/6, I – cabeça de casal da herança de (NIF ...) – 1/3, J – cabeça de casal da herança de (NIF ...) – 1/3, K – cabeça de casal da herança de (NIF ...) – 1/6.
  - e) O referido imóvel –extinto artigo urbano ... – é o actual artigo urbano ... e encontra-se registado na Conservatória do Registo Predial sob o n.º ..., da freguesia de ....
  - f) O qual se encontra registado a favor dos requerentes.
  - g) A composição do imóvel é a seguinte: prédio em propriedade total com andares ou

divisões susceptíveis de utilização independente, composto de cave, rés-do-chão e onze andares, destinado a comércio e habitação, sito na Avenida ..., n.º 56<sup>a</sup>, 56B, 56C, 56D e 56, com a área total do terreno de 1.000,0000 m<sup>2</sup>, área de implantação do edifício de 960,8750 m<sup>2</sup>, área bruta privativa total de 7.230,0000 m<sup>2</sup>, que compreende os andares/divisões “1d”, “1df” e “11d”, destinados a serviços, os andares/divisões “1e”, “1ef”, “10d”, “10df”, “10e”, “10ef”, “11p”, “2d”, “2df”, “2e”, “2ef”, “3d”, “3df”, “3e”, “3ef”, “4d”, “4df”, “4e”, “4ef”, “5d”, “5df”, “5e”, “5ef”, “6d”, “6df”, “6e”, “6ef”, “7d”, “7df”, “7e”, “7ef”, “8d”, “8df”, “8e”, “8ef”, “9d”, “9df”, “9e”, “9ef”, destinados a habitação, “anun”, destinado a serviços, cave, destinada a armazéns e actividade industrial, “loja d” e “loja e”, destinada a serviços.

- h) A tributação dos 39 andares ou divisões com utilização independente destinados a habitação, reside no facto da soma do valor patrimonial dos referidos andares ou divisões com utilização independente do referido prédio perfazer o montante global de € 3.178.220,00 €, isto é, o seu valor é superior a € 1.000.000,00 €.
- i) A tributação em sede da verba 28.1 da TGIS, dos 39 andares ou divisões com utilização independente, destinados a habitação, é ilegal.
- j) Cada um dos 39 andares ou divisões com utilização independente, destinados a habitação, constitui um prédio com uma utilidade económica independente e autónoma dos restantes e do próprio prédio na sua globalidade.
- k) Os 46 andares ou divisões com utilização independente quer estejam afectos a habitação ou a outro fim, foram todos avaliados individualmente para efeitos do CIMI, o que demonstra que para a própria Autoridade Tributária são qualificados como unidades com valor económico independente.
- l) Daí que não possam ser considerados como um único prédio na parte afecta a habitação apenas pelo facto de não se encontrarem em propriedade horizontal e ou pelo facto do seu valor patrimonial total ser superior a € 1.000.000,00.
- m) Neste tribunal correu termos o processo arbitral 193/2014-T CAAD, onde os ora requerentes são também requerentes mas cujo imposto de selo diz respeito a 2013, foi já proferida douda decisão na qual foi entendido não haver lugar a imposto de selo, no caso ora em apreço.

- n) Por outro lado, o imposto de selo diz respeito a 2013 mas foi liquidado pelo valor patrimonial determinado em 2014, o que configura uma errónea determinação da matéria tributável na medida em que a matéria tributável sobre que incide o imposto a 31 de Dezembro de 2013 não poderá ser outra que não seja o valor patrimonial em vigor em 2013.
- o) Se assim não se entender sempre se dirá que a aplicação dum valor patrimonial determinado em 2014 a um facto tributário de 2013 se reconduz a uma aplicação retroactiva da lei fiscal o que é ilegal.
- p) O imposto liquidado a A, no montante de € 5.297,00 foi pago em 29-04-2014.
- q) O imposto liquidado à herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de K, no montante de € 5.297,00 foi pago em 29-04-2014.
- r) O imposto liquidado à herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de I, foi pago no âmbito de execução fiscal, em 08-07-2014, única prestação, juros de mora e custas ascendeu ao montante de € 6.267,06.
- s) Do imposto liquidado à herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de J, no montante de € 10.594,10 foi pago em 29-04-2014 a quantia de € 5.476,69.
- t) O pagamento do imposto deve-se a erro imputável aos serviços na medida em que praticaram liquidações ilegais, daí que haja lugar a pagamento de juros indemnizatórios contados desde 29 de Abril de 2014 a calcular sobre as quantias de € 5.295,00, 5.297,00, 5.476,00 e desde 08-07-2014 a calcular sobre a quantia de € 6.276,06.

**6. Por seu turno a requerida veio em resposta alegar, em síntese:**

- a) Da noção de prédio do artigo 2º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios.
- b) Encontrando-se o prédio de que os requerentes são usufrutuários em regime de propriedade total ou vertical, não possui fracções autónomas, à qual a lei fiscal atribui a qualificação de prédio (assume-se como manifesto lapso de escrita a referência a usufrutuários).
- c) Para efeitos de IMI e também de imposto de selo, por força da redacção da referida

- verba 28.1, os requerentes não são usufrutuários de 13 fracções autónomas, mas sim de um único prédio (assume-se como manifesto lapso de escrita a referência a usufrutuários).
- d) A propriedade horizontal é um regime jurídico específico da propriedade previsto no artigo 1414º e sgs. do Código Civil, cujo modo de constituição se encontra aí previsto, assim como as demais regras sobre direitos e encargos dos condóminos.
  - e) Pretender que o intérprete e aplicador da lei fiscal aplique, por analogia, ao regime da propriedade total, o regime da propriedade horizontal é abusivo e ilegal.
  - f) Sendo os dois regimes de propriedade importados pelo direito tributário do direito civil, não pode o intérprete da lei fiscal equiparar estes regimes, em consonância com a regra segundo a qual os conceitos dos outros ramos de direito têm o sentido no direito tributário que lhes é dado nesses ramos de direito.
  - g) A lei fiscal não comporta qualquer lacuna; determina o CIMI, para o qual a verba citada remete, que no regime de propriedade horizontal as fracções constituem prédios.
  - h) Não se pode aceitar que se considere, que para efeitos da verba 28.1 da TGIS, as partes susceptíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das fracções autónomas do regime da propriedade horizontal.
  - i) Os andares ou divisões independentes, avaliados nos termos do art. 12º, n.º 3 do CIMI, são considerados separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI.
  - j) A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente.
  - k) É ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou andar ou divisão a divisão.
  - l) Não se vislumbra como a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade tributária.
  - m) 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.

- n) 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 CIMI, 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 componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.
- o) Os actos tributários em causa, em termos de substância ou de forma, não violaram qualquer preceito legal ou inconstitucional, devendo assim, ser mantidos.

\* \* \*

7. - O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

- Os requerentes deduzem o pedido de pronúncia arbitral em coligação o que, atendendo a que está em causa a apreciação das mesmas circunstâncias de facto e a interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito, é admissível (art. 3º, n.º 1 do RJAT).

- O processo não enferma de nulidades.

## **B. DECISÃO**

### **1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **1.1. FACTOS PROVADOS**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) Os requerentes encontram-se inscritos como proprietários do artigo urbano ..., da freguesia de ... - extinto artigo urbano ... - da freguesia ....
- b) O prédio compreende um total de 46 andares ou divisões com utilização independente, sendo 39 destinados a habitação, seis a serviços e um a armazéns e actividade industrial.
- c) A soma do VPT global dos andares destinados a habitação perfaz o montante de 3.178.220 € (três milhões cento e setenta e oito mil duzentos e vinte euros).
- d) Todos os VPT dos andares afectos a habitação são inferiores a 1.000.000,00 €.
- e) A AT liquidou imposto do selo individualmente sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente afectos a habitação, por aplicação do disposto na verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pelo art. 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- f) O prazo para pagamento voluntário do imposto do selo liquidado terminou em 30-04-2014.
- g) Os requerentes procederam ao pagamento do imposto liquidado.
- h) Em 18-07-2014 os requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.

**1.2** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo.

### **1.3 FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

### **1.4 O DIREITO**

A questão de fundo a apreciar no presente pedido de pronúncia arbitral reside na interpretação a dar à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção da Lei

n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro, no sentido de apurar se, relativamente a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal que integrem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de aplicação do imposto é o atribuído individualmente a cada um deles ou, pelo contrário, é o correspondente à soma de todos eles.

Dispõe a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo:

- *”Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto sobre Imóveis, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio como afectação habitacional – 1%  
(...)”.*

O art. 6º da referida Lei n.º 55-A/2012, dispõe que o valor patrimonial tributário a considerar na liquidação do imposto do selo corresponde ao que resultar das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), acrescentando o n.º 2 do art. 67º do Código do Imposto do Selo (CIS) que *“as matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, aplica-se subsidiariamente, o disposto no CIMI”.*

Por seu turno, o art. 2º do CIMI dá-nos o conceito de prédio, estabelecendo o art. 6º do mesmo código, no seu n.º 2, que *“habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins”.*

É com recurso a estas disposições que terá de ser encontrada a resposta à questão decidenda.

Sendo certo que o único confronto que o CIMI faz entre prédios em regime de propriedade horizontal ou total, se pode encontrar no n.º 4 do art. 2º quando prescreve que *“cada*

*fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.*

Em cumprimento do que, na definição do conceito de matrizes prediais, o n.º 3 do art. 12º do CIMI, 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”.*

Nenhuma relevância é, pois, dada pelo legislador fiscal ao facto de um prédio estar constituído em regime de propriedade horizontal ou vertical, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Quer dizer, nada há na lei que permita concluir no sentido de se obter o valor patrimonial tributário de prédio em regime de propriedade total, pela soma dos que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem, conforme entendimento que tem vindo a ser acolhido por várias decisões arbitrais<sup>1</sup> a que aderimos inteiramente e, por isso, subscrevemos.

Pelo que entendemos não poder merecer acolhimento a posição da AT, ao pretender fixar como valor de referência para a incidência do imposto do selo, o valor global do prédio em causa, por não o admitir o CIMI que é, como já se referiu, a base legal remissiva de suporte daquele.

Não tendo nenhum dos andares susceptíveis de utilização independente, afectos a habitação, valor patrimonial superior a um milhão de euros, não há lugar a incidência da verba 28.1 prevista na TGIS.

Donde se conclui padecer a liquidação objecto do presente pedido arbitral de ilegalidade, pelo que se impõe a sua anulação.

---

<sup>1</sup> Entre outras, as proferidas nos Proc. 50/2013-T, 131/2013-T, 181/2013-T, 185-2013-T, 177/2014, 206/2014-T

Resulta, assim, prejudicada a apreciação da outra questão suscitada pelos requerentes.

## JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Além da restituição do imposto indevidamente pago, pretendem os requerentes que seja declarado o direito ao pagamento de juros indemnizatórios.

Tal direito vem consagrado no art. 43º da LGT o qual tem como pressuposto que se apure, em reclamação graciosa ou impugnação judicial que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida em montante superior ao legalmente devido.

O reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, resulta do disposto no art. 24º, n.º 5 do RJAT.

No caso em apreço, é manifesto, que a ilegalidade do acto de liquidação em apreço é imputável a erro da AT.

Pelo que assiste aos requerentes o direito ao pretendido pagamento de juros indemnizatórios.

De notar, todavia, que os juros em causa apenas incidem sobre o valor do imposto pago e não sobre os encargos suportados no âmbito do processo de execução fiscal (como juros de mora e custas), como pretendem os requerentes.

## **3. DECISÃO**

Face ao exposto, decide-se:

- a) julgar procedente, por vício de violação de lei, o pedido de anulação do acto tributário objecto do pedido arbitral correspondente à liquidação de Imposto do Selo referente ao

ano de 2013, bem como o pedido de pagamento de juros indemnizatórios;

b) condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir aos requerentes o montante de imposto pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios relativamente ao imposto pago;

c) condenar a requerida no pagamento das custas do processo.

**VALOR DO PROCESSO:** De acordo com o disposto nos art. 306º, n.º 2 do Código de Processo Civil, art. 97º-A, n.º 1, a) do Código do Processo e de Procedimento Tributário e art. 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 31.782,20 € (trinta e um mil setecentos e oitenta e dois euros e vinte cêntimos).

**CUSTAS:** Nos termos do disposto no art. 22.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.836,00 € (mil oitocentos e trinta e seis euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 11-03-2015

O árbitro

António Alberto Franco