

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 461/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Propriedade vertical**

## **Decisão Arbitral**

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 461/2015**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

A..., SA, com sede na ..., ..., em ..., pessoa colectiva n.º ..., apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo relativo ao ano 2014 identificado no processo, no valor de €12.665,40.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 6.08.2015 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 28.10.2015.

A AT respondeu defendendo a improcedência do pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos.

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigo 4.º, e n.º 2 do artigo 10 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de Março).

Não ocorrem quaisquer nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento imediato do mérito da causa.

## **II. MATÉRIA DE FACTO**

Com base nos elementos que constam do processo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A 2 de Abril de 2015, a Requerente foi notificada do acto de liquidação de IS respeitante ao prédio urbano descrito na matriz predial Urbana sob o artigo ... para pagamento da primeira prestação de IS;

- B)** A 14 de Abril de 2015, a Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação do acto de liquidação de IS relativo ao Prédio já identificado;
- C)** A 18 de Junho de 2015, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da segunda prestação de IS;
- D)** A 26 de Junho de 2015, a Requerente procedeu ao pagamento da segunda prestação do acto de liquidação de IS *sub judice*;
- E)** O Prédio em causa localiza-se no concelho de ..., distrito de ... e figura na matriz predial com a inscrição ..., código de freguesia ...;
- F)** O Prédio é constituído por distintas partes: um estacionamento coberto, com o valor patrimonial tributário de €186.800,75 e um conjunto de outras partes destinadas à habitação, susceptíveis de utilização independente, com o valor patrimonial de €1.266.540,32;
- G)** As partes do Prédio destinadas à habitação foram avaliadas separadamente para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- H)** Nenhuma das divisões independentes, afetas a habitação, tem um valor patrimonial tributário atribuído igual ou superior a €1.000.000.

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber qual é o valor patrimonial tributário (VPT) relevante para efeitos de aplicação da verba 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente ao prédio urbano habitacional constituído em regime de propriedade vertical, que integra andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, acima identificado.

A este propósito, a Requerente alega no seu pedido de pronúncia arbitral o seguinte:

1. A Requerente pretende que seja declarado ilegal o acto de liquidação de IS, resultante da verba n.º 28.1 da TGIS, nos termos em que foi aplicado pela AT, nos presentes autos. Com efeito,
2. A AT entende que, para um prédio em propriedade vertical, a norma constante da verba 28 da TGIS determina que o critério para a aferição da sua incidência é o VPT global do prédio, independentemente deste ser composto por divisões destinadas a habitação de utilização independente.
3. Entende a Requerente que o valor patrimonial relevante para efeitos da aplicação da verba 28.1. da TGIS de prédios em propriedade vertical e com afectação habitacional, constituídos por andares ou divisões com utilização independente e estacionamento coberto, não é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário dos diferentes andares ou divisões, ou seja, o valor patrimonial global, mas antes o VPT atribuído individualmente a cada um desses andares ou divisões.
4. Na ausência de qualificação por essa norma legal do conceito de prédio, considera a Requerente ser subsidiariamente aplicável, nos termos do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, o conceito de prédio fixado pelo Código do IMI;
5. O Código do IMI ficciona como prédio urbano toda e qualquer parte de prédio urbano susceptível de utilização independente, seja directamente para habitação do

proprietário, seja para arrendamento, sujeitando-o a um regime de tributação para efeitos de IMI idêntico ao da propriedade horizontal.

6. Ao considerar como prédios urbanos distintos as partes de prédio em causa, não obstante a sua independência económica, a administração fiscal actuou, não de acordo com um critério de legalidade, mas de acordo com um critério de oportunidade, ignorando o conceito de prédio urbano que resulta do Código do IMI;
7. A interpretação da AT subjacente ao acto de liquidação de IS *sub judice*, de acordo com a qual o valor patrimonial tributário para efeitos dessa verba 28.1 é o valor patrimonial tributário global e não o valor patrimonial tributário de cada parte susceptível de utilização independente, viola, por outro lado, além do princípio da legalidade, o princípio da igualdade e seu corolário lógico da tributação segundo a capacidade contributiva e o princípio da prevalência da verdade material sobre a realidade formal, de acordo com o princípio de uma interpretação conforme a Constituição.

Por sua vez a AT alega, em síntese, o seguinte:

1. Para um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, o critério para a determinação da incidência do imposto do selo é o valor patrimonial global das fracções e outras divisões destinadas a habitação;
2. No Código de IS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, pelo que terá que se aplicar o disposto no Código do IMI, para aferir da eventual sujeição a IS;

3. O artigo 2.º, n.º 1 do Código do IMI define o conceito de prédio, ressalvando o n.º 4 do mesmo artigo as fracções autónomas de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, as quais considera, excepcionalmente, como prédios;
4. Ao contrário, sendo um prédio constituído em propriedade total com partes e divisões susceptíveis de utilização independente, é o prédio no seu todo, e já não cada uma daquelas partes, que integra o conceito de “prédio”, para efeitos de IMI e de IS, por remissão do artigo 1.º, n.º 6 do Código do IS;
5. A Requerente, para efeitos de IMI e também de IS, por força da redacção da referida verba, não é proprietária de fracções autónomas, mas sim de um único prédio;
6. Em consonância, não se reconhece qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito em que terão incorrido os actos tributários de liquidação do imposto impugnado e, conseqüentemente, não se reconhece o direito do sujeito passivo ao pagamento dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT em caso de erro imputável aos serviços.

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos apresentados, para determinar se o acto de liquidação de IS *sub judice* é ou não ilegal será necessário verificar qual é a interpretação que deve ser efectuada da verba 28 e 28.1. da TGIS, nomeadamente saber se o VPT sobre o qual deve incidir a taxa de IS deve ser o correspondente ao somatório de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente ou o VPT atribuído individualmente a cada um desses andares ou divisões, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal?

Vejamos o que deve ser entendido.

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os princípios gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

*“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

*2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

*3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*

Atendendo às regras de interpretação da Lei, importa saber que a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio aditar à TGIS a verba 28 e 28.1, criando a taxa de IS sobre prédios urbanos de elevado valor patrimonial.

A criação deste novo facto tributário ocorreu no contexto de crise económica e de grave crise nas finanças públicas, com o propósito de aumentar as receitas fiscais do Estado, através da tributação daqueles que revelam maiores indicadores de riqueza.

A taxa especial de IS sobre os prédios de valor superior a €1.000.000,00, também conhecida como “taxa de luxo”, visou garantir a repartição dos sacrifícios por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho.

Nestas circunstâncias, fixou a verba 28 e 28.1, a incidência de IS nos seguintes termos:

*“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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI..... 1%.”*

Resulta, portanto, da letra da lei que a taxa prevista na verba 28.1 é aplicável ao direito de propriedade sobre prédios com afectação habitacional, cujo VPT utilizado para efeito de IMI seja igual ou superior a €1.000.000.

De acordo com o disposto no artigo 1.º, n.º 6 do Código do IS, “*Para efeitos do presente Código, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).*”

Por sua vez, o Código do IMI determina no seu artigo 2.º, o seguinte:

#### ***Conceito de prédio***

*“1 - 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, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*

*2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.*

*3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.*



*4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”*

Na medida em que o prédio em análise (doravante Prédio) é, nos termos previstos no artigo 2.º do Código do IM um prédio, este encontra-se literalmente abrangido pela verba 28 e 28.1.

Na verdade, a lei não distingue, em momento algum, entre prédio em propriedade horizontal e prédio em propriedade vertical, limitando-se o n.º 4 do artigo 2.º do Código do IMI a estabelecer que, no regime da propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como prédio.

Do referido no n.º 4 do artigo 2.º não resulta, contrariamente ao defendido pela Requerida na resposta apresentada, que só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios.

Não obstante, a taxa especial de IS fixada na verba em questão apenas se aplica caso o Prédio constitua prédio habitacional, cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a €1.000.000.

Uma vez que o Código do IS não estabelece o que se entende por “habitacional”, por força do disposto no n.º 2 do artigo 67.º do referido Código, são, também, aqui aplicáveis as regras previstas no Código do IMI, nomeadamente as estabelecidas nos artigos 6.º e o artigo 41.º desse Código.

Da análise das referidas regras, resulta que o Prédio em questão está abrangido pela verba 28.1, enquanto prédio urbano com afectação habitacional.

Resta, portanto, averiguar se o VPT constante da matriz do Prédio, nos termos do Código IMI, é igual ou superior a €1.000.000.

Ora, conforme decorre da letra da Lei, o VPT do Prédio será aquele que for utilizado para efeitos de IMI.

A este propósito, determina-se no n.º 1 do artigo 7.º, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do n.º 7 do artigo 23.º, do Código do IS, que “*O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos presente Código.*”.

Por sua vez nos n.º 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IMI, estabelecem-se as regras para a determinação do VPT dos prédios com duas ou mais classificações.

Uma vez que a taxa prevista na verba 28 e 28.1 da TGIS apenas se aplica a prédios de afectação habitacional, as regras estabelecidas no n.º 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IMI não são aplicáveis à determinação do VPT relevante no âmbito da referida verba.

Na verdade, o VPT dos prédios de afectação habitacional, previstos na verba 28 e 28.1., tem de ser determinado tendo em conta o n.º 3 do artigo 12.º do Código do IMI, segundo o qual:

*“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.”*

Assim, tendo em conta que o legislador não atribui qualquer relevância ao facto do prédio estar constituído em regime de propriedade vertical, o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

De facto, não se encontra no Código do IMI nenhuma norma que permita concluir no sentido de que o VPT de prédio em regime de propriedade vertical deve ser obtido pelo somatório do VPT que foi atribuído isoladamente às partes que o constituem (Vide, entre

outras, as decisões arbitrais proferidas no Processo 50/2013-T, 131/2013-T, 177/2014-T, 396/2014-T).

Tendo em conta que as normas de incidência estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária (Cfr. Artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e artigo 8.º da LGT), parece inexistir base legal à liquidação de IS com base na soma do VPT de cada uma das partes do Prédio.

Uma vez que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação (Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do proc. 7648/14, de 10.07.2014), a AT não pode realizar uma operação de liquidação com base numa norma de incidência, que não prevê expressamente a base de incidência do imposto nos termos liquidados.

Por isso, foi, também, decidido recentemente pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão n.º 047/15, de 9.09.2015., que *“II – 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.”*

Entende-se, assim, que não existe base legal que permita à AT adicionar os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, por forma a atingir-se o limiar de tributação elegível de €1.000.000, previsto na verba 28.1 da TGIS.

Em face do exposto, não tendo nenhum dos andares, susceptíveis de utilização independente do Prédio, valor patrimonial tributário superior a €1.000.000, não há lugar a incidência da taxa prevista na verba 28.1 da TGIS.

Em consequência, impõe-se a anulação do acto de liquidação de IS *sub judice*, e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios da Requerente relativamente às prestações de IS já pagas, uma vez que a ilegalidade do acto de liquidação é imputável a erro da Requerida, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

#### **IV.DECISÃO**

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação do acto de liquidação de IS referente ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o n.º ..., relativo ao ano 2014 e, em consequência, anular as notas de cobrança emitidas;
- B) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios;
- C) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

#### **V. VALOR DO PROCESSO**

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €12.665,40.

#### **VI.CUSTAS**

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €918,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de Novembro de 2015

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi 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, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)