

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 519/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Propriedade total ou vertical**

## **Decisão Arbitral**

**Processo n.º 519/2015-T**

### **I – Relatório**

1. No dia 29 de Julho de 2015, A..., S.A., com o NIPC..., veio ao abrigo da Lei 10/2011 requerer a constituição do Tribunal Arbitral Singular contra a Autoridade Tributária e Aduaneira pedindo a declaração de ilegalidade dos actos liquidação de imposto do Selo, verba 28.1,TGIS, referentes a 2014 e reembolso do imposto no valor de € 10.845,20 entretanto pago.
2. No Pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, tendo sido nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, designada como árbitro único a signatária, que aceitou o encargo no prazo legalmente estipulado.
3. O tribunal arbitral ficou constituído em 28 de Outubro de 2015.
4. Em 30 de Novembro de 2015, a Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) veio apresentar Resposta, requerendo dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT assim como da apresentação de alegações escritas.
5. A Requerente respondeu à excepção suscitada pela Requerida em 15 de Janeiro e e, com acordo das Partes, o tribunal decidiu a dispensa de reunião do artigo 18º do RJAT

assim como apresentação de alegações escritas, indicando-se como data limite para prolação da decisão o dia 28 de Abril de 2016.

6. Após notificação para clarificar o Pedido quanto ao objecto e valor da causa, a Requerente acabou por clarificar que pedia a anulação do acto (único) de liquidação do Imposto do Selo referente a 2014 e que o valor do Pedido era de € 16.267,97, o que mereceu oposição da Requerida.

## 7. O Pedido de Pronúncia

A Requerente sustenta, em síntese:

- Está em causa a liquidação do imposto de selo de 1%, relativamente a todas as divisões afectas a habitação, nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo, sobre o prédio constituído por cave, lojas e 5 andares de que é dona e legítima proprietária, sito na Rua ..., N.º ...e ...E, em Lisboa, matriz urbana sob o art.º ...º da freguesia das..., em 2014, antes da alteração do prédio para propriedade horizontal.

- A A.T. considerou como critério para a determinação da incidência do imposto do selo a soma do VPT individualizado de cada divisão sujeita a habitação considerando que não estando o prédio constituído em propriedade horizontal o critério era a soma do VPT - € 2.287.080,00 - dos vários andares /ou divisões afectas a habitação, embora com utilização independente, e atendendo a esse critério liquidou, no ano de 2015 relativamente ao ano de 2014, o valor de € 10.845,40 (1ª e 2ª prestações) tendo em conta o VPT de todas as divisões consideradas independentes, liquidações que pagou apesar de não concordar com as mesmas.

- Quanto ao conceito de “prédio com afectação habitacional”, a Lei nº 55-A/2012 e o artigo 67º, nº 2 do Código do IS mandam aplicar subsidiariamente o CIMI, resultando das normas deste, designadamente dos artigos 2º e 38º, que a determinação do VPT obedece aos disposto no mesmo código.

- A AT considera o valor relevante para a incidência do IS sobre os prédios em propriedade vertical, o determinado como um todo, apesar de serem constituídos por várias partes autónomas para habitação com utilização independente, e que, desta forma, ultrapassam um milhão de euros previsto na verba 28.1 da TGIS, mas este critério de oportunidade adoptado pela AT não se afigura aceitável, nem conforme ao princípio da legalidade fiscal.

- É que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, pelo que não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.
- A própria AT admite ser este o critério - a própria liquidação emitida é muito clara nos seus elementos essenciais - donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada uma das fracções individualizadas e os documentos de liquidação individualizados sobre a parte do prédio correspondente aos diversos andares, pelo que 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 o que não acontece no caso “sub judice”.
- A parte final da verba 28 da TGIS dispõe que o IS incide sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”, pelo que o critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, tal como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, em claro prejuízo do sujeito passivo.
- O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00 - a medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”
- O legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fracção autónoma ou andar com utilização independente), traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal mas a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva. Pelo

contrário, da lei decorre que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.

- Deste modo é ilegal e inconstitucional considerar que o valor de referência seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, tratar-se-ia de nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal e a discriminação operada pela AT arbitrária e ilegal.

- A constituição de propriedade horizontal não é obrigatória – aliás, presentemente, o sujeito passivo já constituiu o regime de propriedade horizontal sobre o prédio em causa, não estando sujeito à verba 28.1 da TGIS, mas o valor das fracções autónomas é o mesmo do que quando o prédio estava em propriedade vertical.

- Não pode a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, tal como o princípio da legalidade fiscal (artigo 103.º, n.º 2 da CRP) e os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal, tal como vem decidindo a jurisprudência do CAAD.

- Devem ser declaradas ilegais e anuladas as liquidações de IS por referência ao exercício de 2014, das quais resultou imposto a pagar no montante de 10.845,20€ (o qual deverá ser agora reembolsado), respeitante à tributação de prédios urbanos com VPT igual ou superior a €1.000.000, nos termos do disposto na Verba n.º 28 da TGIS e condenada a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do CPPT, no pagamento dos juros indemnizatórios.

## **8. A Resposta**

A Requerida respondeu, em síntese:

*Por excepção*

- A Requerente pretende impugnar prestações da verba 28 do IS, constantes das notas de cobrança, mas o acto de liquidação da verba 28 do IS é único, verificando-se a inimpugnabilidade autónoma das prestações dos actos de liquidação constantes das notas de cobrança que constituem o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, ocorrendo a excepção dilatória prevista al. c), do n.º 1, do art. 89º do CPTA, subsidiariamente aplicável pelo art. 29º, n.º 1, al. c), do RJAT, o que obsta ao conhecimento do mérito e acarreta a absolvição da AT da instância.

*Por Impugnação*

- O valor patrimonial de todos esses andares com utilização independente e afectação habitacional que compõem o referido prédio urbano, foi determinado separadamente, nos termos do art. 7º, nº 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (C.I.M.I.) mas a sua soma perfaz € 1.626.800,00, conduzindo à aplicação do imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral, na redacção dada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012.
- A verba 28 da Tabela Geral prevê a incidência de imposto do selo sobre a 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 (C.I.M.I.), 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 art. 80º, nº 2, do C.I.M.I. declara que, salvo o disposto nos arts. 84º e 92º, a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz, ou seja, o princípio de que a cada prédio corresponde um só artigo matricial apenas é excepcionado relativamente aos prédios mistos (em que, segundo o referido art. 84º, cada uma das partes distintas é inscrita na matriz na parte que lhe competir) e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que, apesar de, nos termos do art. 2º, nº 4, do C.I.M.I., cada fracção autónoma ser havida como constituindo um prédio, a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial.
- O prédio urbano não estava constituído em regime de propriedade horizontal em 31 de Dezembro de 2013, data do facto tributário do imposto do selo (caso em que cada uma das fracções autónomas seria havida como prédio urbano, incluindo para efeitos da sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral) mas em regime de propriedade vertical.
- O art. 12º, nº 3, do C.I.M.I. diz que cada andar ou prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI.
- Essa norma corresponde ao corpo do art. 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (C.C.P.I.I.A.), pela qual cada habitação ou

parte de prédio era tomada automaticamente para efeitos de determinação do rendimento colectável sobre o qual devia incidir a liquidação, correspondendo o rendimento colectável necessariamente à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica.

- Também neste caso a inscrição matricial faz referência a cada uma das partes e também ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas, apurado separadamente nos termos do artigo 37º e seguintes do C.I.M.I. mas 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 porque o prédio não deixa de ser um apenas, e as suas partes distintas não são juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.

- No presente caso, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto do selo da verba 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes - 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 e as normas de procedimentos de avaliação, sobre inscrição matricial.

- Nem as normas sobre a liquidação das partes susceptíveis de utilização independente permitem afirmar que deva existir uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime de propriedade vertical sob pena de se incorrer nos vícios de ilegalidade e inconstitucionalidade.

- Outra interpretação violaria a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no art. 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa (C.R.P.) pelo que se conclui pela legalidade das liquidações impugnadas, devendo ser considerada como improcedente a pretensão da Autora e absolvida a Requerida de todos os pedidos.

## **9. Questões a decidir**

A questão jurídica fundamental a decidir colocada no Pedido consiste em saber se o âmbito da incidência do Imposto do Selo previsto na Verba 28 da TGIS inclui os prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal mas integrados por andares ou divisões

susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional, quando o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas partes distintas é inferior ao valor de € 1.000.000,00, embora o conjunto das unidades independentes afectas a habitação atinja um total de VPT igual ou superior a esse montante.

Como questão prévia, coloca-se a questão suscitada pela Requerida da existência de uma excepção dilatória, de “inimpugnabilidade autónoma das prestações dos actos de liquidação do imposto do selo” e a apreciação sobre a possibilidade de aceitação da correcção ao Pedido, apresentada muito posteriormente, após o Tribunal ter suscitado clarificação dos termos do Pedido.

## **10. Saneamento**

O tribunal arbitral colectivo é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade.

A excepção suscitada pela Requerida será apreciada após a fixação da matéria de facto.

Passando a decidir.

## **II Fundamentação**

### **11. Factos provados**

Considera-se provado que:

**10.1.** A Requerente, A..., S.A., é proprietária do prédio urbano situado na Rua..., N.º ... e ...E, em Lisboa, inscrito na matriz urbana sob o art.º ...º da freguesia..., anteriormente artigo... da freguesia de ... (nº 4 do Pedido de pronúncia, Resposta e Caderneta predial cujo teor se dá como reproduzido).

**10.2.** O referido prédio é constituído por cave, lojas e 5 andares, compreendendo 17 divisões com utilidade independente, no valor patrimonial total de € 2.287.080,00, referente a duas lojas e quinze unidades independentes com destino a habitação (caderneta predial, junta com o Pedido).

**10.3.** Os valores patrimoniais de cada uma das divisões com utilização independente e afectas a habitação, determinados segundo o CIMI, no ano de 2012, são: € 112.930,00 (1D); €112.930,00 (1E); €99.500,00 (1ºRetº); €112.930,00 (2D); €112.930,00 (2E); €99.500,00 (2ºRetº); €112.930,00 (3D); €112.930,00 (3E); €99.500,00 (3ºRetº); €112.930,00 (4D); €112.930,00 (4E); €99.500,00 (4ºRetº); €112.930,00 (5D); €112.930,00 (5E) e € 99.500,00 (5º Retº), o que soma um montante de €1.626.800,00 (nº 5 do Pedido de Pronúncia, caderneta predial anexos ao Pedido e documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido cujo teor se dá como reproduzido).

**10.4.** As divisões afectas à habitação foram, relativamente ao ano de 2014, objecto de liquidação do Imposto do Selo datada de 20 de Março de 2015, tendo como fundamento a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo e por aplicação da taxa de 1% ao valor do VPT de cada divisão de utilização independente referidas em 10.3. (Documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido).

**10.5.** Os documentos de cobrança indicam como “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto” o montante de € 1.626.800,00 correspondente à soma do valor das quinze divisões afectas a habitação e que a liquidação do Imposto do Selo, e a colecta indicada em cada um dos documentos corresponde à aplicação da taxa de 1% ao valor do VPT de cada uma das divisões, o que conduz aos seguintes montantes de colecta: € 1.129,30 (1D); €1.129,30 (1E); €995,00 (1ºRetº); € 1.129,30 (2D); €1.129,30 (2E); € 995,00 (2ºRetº); €1.129,30 (3D); €1.129,30 (3E); € € 995,00 (3ºRetº); €1.129,30 (4D); €1.129,30 (4E); €995,00 (4ºRetº); €1.129,30 (5D); €1.129,30 (5E) e € 995,00 (5º Retº) (Documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido).

**10.6.** As colectas referidas no número anterior são pagas em prestações, sendo determinadas como correspondendo à primeira prestação do imposto liquidado, para pagamento em Abril de 2014, as importâncias de € 376,44; € 376,44; € 331,68; € 376,44; € 376,44; € 331,68; € 376,44; € 376,44; € 331,68; € 376,44; €376,44; € 331,68; de € 376,44; € 376,44; € 331,68 (documentos identificados com os números; 2015... 2015...;

2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015... e 2015...), e correspondentes à segunda prestação do imposto liquidado, para pagamento em Julho de 2014, as importâncias de €376,43; €376,43; €331,66; € 376,43; €376,43; €331,66; €376,43; €376,43; €331,66; €376,43; €376,43; €331,66; € 376,43; € 376,43 e € 331,66 (documentos identificados com os números 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...; 2015...) (Documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido).

**10.7.** As primeiras e segundas prestações objecto dos documentos referidos no número anterior foram pagas em Abril e Julho, respectivamente (Documentos de cobrança juntos aos Pedido).

**10.8.** O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD em 29 de Julho de 2015.

## **11. Factos não provados**

Não se encontra provado nos autos o pagamento das terceiras prestações.

## **12. Fundamentação da prova**

A prova fixada baseou-se nas peças juntas pela Requerente – o Pedido de pronúncia arbitral e os onze documentos juntos com o pedido - e na Resposta da Requerida, que, sem oposição da Requerente ou do tribunal, não juntou processo administrativo.

## **13. Apreciação de direito**

### **13.1. Questão prévia - a inimpugnabilidade**

A Requerida, na sua Resposta, suscitou uma excepção dilatória consistente na “inimpugnabilidade autónoma das prestações dos actos de liquidação do imposto do selo” e defende que, face ao teor dos requerimentos da Requerente em resposta a sucessivos pedidos de esclarecimentos do Tribunal Arbitral, se mantém a evidência da excepção dilatória “no momento em que o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado”.

Há que reconhecer que a redacção do Pedido não é a melhor, contendo diversas incorrecções e imprecisões, infelizmente não detectadas inicialmente pelo Tribunal, que, tendo sido dispensada a reunião do artigo 18º do RJAT, só atentou mais tarde nas

deficiências do Pedido e insuficiência de elementos referentes à factualidade, tanto mais que a Requerente respondera à excepção suscitada pela Requerida reafirmando que impugnava a liquidação de IS referente a 2014.

Não se tratando, apesar de tudo, de uma Petição inepta, mas face às contradições expressas, o Tribunal, no entendimento que temos tido não só do princípio do inquisitório<sup>1</sup> como do princípio da “autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas”<sup>2</sup>, considerou curial convidar a Requerente a esclarecer o Pedido inicial.

Finalmente a Requerente veio, reiterando que pretendia a apreciação da legalidade do acto tributário único, pedir a rectificação do Pedido quanto ao valor e informar que as prestações somavam, afinal, o montante de € 16.267,97 e não de € 10.845,20, inicialmente indicado e até reafirmado posteriormente.

Tudo visto, e reconhecendo toda a razão à Requerida quanto à invocação de que o Imposto do Selo é liquidado anualmente, consistindo num único acto tributário e que os documentos de cobrança em si não são objecto de impugnação, não se considera que seja de decidir pela existência da invocada excepção dilatória, admitindo-se que o texto do Pedido permitia – apesar de redacção imprecisa e/ou incorrecta, aliás também em outros aspectos – compreender que a Requerente não impugnava propriamente as prestações (os documentos juntos destinavam-se a provar o pagamento efectuado) já que afirmava que estava em causa a apreciação da liquidação referente a 2014. Havia lapso quanto ao valor da acção, entretanto corrigido. De qualquer modo, como fixado na factualidade, não ficou comprovado o valor dos pagamentos quanto a terceiras prestações.

Assim, considera-se improcedente a excepção, decidindo-se a seguir quanto ao mérito.

<sup>1</sup> Jorge Lopes de Sousa, CPPT anotado, Áreas Editora, 6ª edição, 2011, II vol, p. 228 e 229.

## 13.2.A legalidade da liquidação

### 13.2.1.Regime aprovado pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro

A questão fundamental de direito, controvertida nos presentes autos, consiste em saber se no caso de prédios em propriedade total, com andares ou divisões de utilização independente mas não constituídos em regime de propriedade horizontal, o VPT a considerar para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS deve corresponder ao VPT de cada andar ou divisão com afectação habitacional e utilização independente ou à soma dos VPT correspondentes aos andares ou divisões de utilização independente com afectação habitacional.

Ou seja, há que decidir se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, antes, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.

Esta questão já foi apreciada em muitos processos no âmbito da Arbitragem Tributária<sup>3</sup>, com registo de grande coincidência quanto à conclusão resultante das decisões proferidas.

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), foi aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo:

«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 para efeito de IMI:

28-1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%;

<sup>2</sup> Cf. Carla Castelo Trindade, in Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, Almedina, 2016, p. 369.

<sup>3</sup> Sobre a aplicação da verba 28 da TGIS no caso de prédios em propriedade total/vertical, encontra-se já publicitado um elevadíssimo número de decisões no *site* de jurisprudência tributária do CAAD.

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%.»

Segundo resulta das alterações ao Código do Imposto do Selo introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, o Imposto do Selo previsto na verba 28 da TGIS incide sobre uma situação jurídica (nº 1 do artigo 1º e nº 4 do artigo 2º do CIS), em que os respectivos sujeitos passivos são os referidos no artigo 8.º do CIMI (nº 4 do art. 2º do CIS), aos quais cabe o encargo do imposto (alínea u) do nº 3 do artigo 3º do CIS).

O CIS, na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º, nº 6 (*“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”*), quer no artigo 23º, nº 7 (*“Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”*), em conjugação com o art. 1º do CIMI, considera o prédio em si como o facto tributário, desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Selo.

O disposto na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, quanto à nova verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo, entrou em vigor no dia seguinte à publicação da lei, ou seja, 30 de Outubro de 2012<sup>4</sup>.

### **13.2.2. O conceito de prédio utilizado na verba 28 da TGIS**

O conceito de “prédio 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.º 67.º do CIS.

---

<sup>4</sup> O artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, prevê disposições transitórias por virtude das quais, nesse primeiro ano de vigência, ou seja, 2012, mas, estando em causa nos autos o ano de 2014, estas disposições não têm aplicação.

No caso dos autos, o prédio em propriedade total (edifício sito na Rua ...nº ... e ... E, é constituído por quinze (15) divisões ou partes susceptíveis de utilização independente destinadas a habitação. Os valores patrimoniais tributários destas quinze divisões afectas a habitação oscilam entre € 99.500,00 e € 112.930,00, totalizando o montante de € 1.626.800,00.

Está 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, com afectação habitacional, o VPT relevante corresponde à soma do VPT das diversas divisões/andares com afectação habitacional, considerado um único prédio, como pretende a AT, ou o que há que ter em conta é o VPT de cada um dos respectivos andares ou divisões autónomas com afectação habitacional, como defende a Requerente?

Ora o referido segmento (*valor patrimonial considerado para efeitos de IMI*) está integrado num texto que define como objecto de incidência do imposto do selo a “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 - (...)**” (*bold nosso*).

Como tem sido repetidamente invocado e admitido, o Código do IMI consagra, quer quanto à inscrição matricial e discriminação do respectivo valor patrimonial tributário quer quanto à liquidação do imposto, a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente e a segregação/individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente <sup>5</sup>.

<sup>5</sup> “Um outro aspecto que deve ser evidenciado na matriz tem a ver com a necessidade de fazer relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, funcional e economicamente independentes. Nestes casos, a inscrição matricial não só deve fazer referência a cada uma das partes como deve fazer referência expressa ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas” (Silvério Mateus e Freitas Corvelo, Os Impostos sobre o Património Imobiliário e o Imposto do Selo, Comentados e Anotados”, Engifisco, Lisboa 2005, pags.159 e 160). E diziam ainda os mesmos autores (ibidem, p.160): “Esta autonomização das partes autónomas de um prédio, aplicável sobretudo aos prédios urbanos, justificava-se no âmbito da antiga Contribuição Predial em que o rendimento colectável

Assim, a cada prédio corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 82º do CIMI) mas, segundo o nº 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.º1, do CIMT 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 <sup>6</sup>, de acordo com o conceito de prédio definido logo no nº 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fracção (de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e

---

correspondia à renda ou valor locativo de cada uma dessas componentes, continuou a justificar-se no caso da Contribuição Autárquica em que o valor patrimonial tinha subjacente a renda efectiva ou potencial e continua a ser pertinente em sede do IMI, dado que os factores de valorização previstos nos artigos 38º e seguintes podem não ser os mesmos para todas essas componentes (...) o facto de um prédio estar ou não arrendado continua a ter relevância para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário quer para efeitos de IMI quer para IMT (vd. Artigo 17º do DL 287/2003)" (referiam-se à redacção original "regime transitório para prédios urbanos arrendados", norma a rever, segundo o seu nº 5, quando se procedesse a revisão da lei do arrendamento urbano, o que aconteceu com a Lei nº 6/2006, de 27/02).

<sup>6</sup> Sobre este aspecto, e na linha do comentário citado na nota anterior, veja-se a fundamentação contida na decisão do processo nº248/2013-T: "A autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se com razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no art. 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano." Aí se menciona também o n.º 1 do art. 15.º- O, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11 (prevendo que a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos, é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja

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 (apresentação e sublinhado nossos).<sup>7</sup>

Assim, quando o nº 4 do artigo 2º 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 92º) tem apenas uma só inscrição matricial (nº 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (nº 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 (nº 3). Esta parece ser a especificidade dos edifícios em propriedade horizontal. Mas nos outros casos, de prédios em propriedade vertical ou total, as divisões ou andares com utilização independente autonomia mas sem o estatuto de propriedade horizontal, a matriz também consagra a autonomia tributária evidenciando as diferentes unidades com indicação do tipo de piso/andar.

Assim, a defesa da Requerida no sentido da unidade existente nos prédios em propriedade vertical e de que a *“inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta de uma descrição do prédio na sua*

---

objecto da referida avaliação) como confirmando a individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas dos prédios urbanos.

<sup>7</sup> Como observado na decisão do processo arbitral nº132/2013-T: “As normas (...) elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.”

*totalidade*” (artigos 44º, 45º e 51º da Resposta) não consegue demonstrar a irrelevância da autonomia económica e fiscal que acima verificámos encontrar-se consagrada no CIMI no caso de divisões ou andares susceptíveis de utilização independente, sem estatuto de propriedade horizontal, integrados em edifícios em propriedade total.<sup>8</sup>

Também não colhe a argumentação da Requerida quando invoca o regime consagrado no CCPIA, em que o “rendimento colectável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica” (arts. 40º e 41º da Resposta).

É que a Contribuição Predial, cujo regime jurídico foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 45106, de 1 de Julho de 1963, era um imposto sobre o rendimento<sup>9</sup>, incidia sobre os rendimentos dos prédios (art. 1º do CCPIA)<sup>10</sup>, enquanto na Reforma Fiscal de 1988/89, os rendimentos prediais passaram a ser tributados no âmbito dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas (Códigos do IRS e do IRC), introduzindo-se a distinção entre a tributação dos rendimentos prediais e a tributação dos valores patrimoniais, esta efectuada no âmbito da Contribuição Autárquica<sup>11</sup>.

---

<sup>8</sup> Nem parece aceitável a argumentação, apresentada muitas vezes pela AT, baseada na consagração civilística da propriedade horizontal e intenção de estender a sua utilização porque não existem, nem no texto da verba 28 nem no processo legislativo que levou à aprovação da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, elementos que permitam identificar e legitimar qualquer finalidade nesse sentido.

<sup>9</sup> Por todos, Carlos Pamplona Corte-Real, Curso de Direito Fiscal, in CTF nº 268/270, Abril-Junho, 1981, p. 205.

<sup>10</sup> Incidia sobre o valor das rendas dos prédios arrendados (art. 113º) e quanto aos não arrendados sobre o valor estimado, valor locativo (art. 125º). Os rendimentos dos prédios eram ainda objecto de incidência do imposto complementar secção A e secção B, imposto pessoal, que recaía sobre o rendimento global das pessoas singulares e pessoas colectivas (artigos 3º e 84º, do Código do Imposto Complementar aprovado pelo DL nº 45399, de 30 de Novembro).

<sup>11</sup> Cf. nº 1 do preâmbulo do Código da Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro. A C.A. imposto passa a incidir sobre o valor tributável dos prédios (art. 1º do CA) que é o seu valor patrimonial (art. 7º do CA). Com a Reforma da Tributação do Património, aprovada pelo DL 287/2003, de 12/11, o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, o IMI incide sobre “o valor patrimonial tributário dos prédios” (art.1º) determinado por avaliação (art. 14º).

Concluindo, não se encontra 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.

### **13.2.3. A *ratio legis* da verba 28 e 28.1 da TGIS**

A interpretação acima sustentada, decorrente da análise da letra da lei e sua inserção no conjunto de outras normas tributárias aplicáveis, é a mais consonante com o espírito das alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Como já foi evidenciado em outras decisões arbitrais, “o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, *de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00* sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00” (...). “A fundamentação da medida designada por *“taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”* assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as *“casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*. Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Excertos da Decisão no processo nº 50/2014-T, referindo também a Decisão Arbitral no processo nº 48/2013-T, quanto à análise da discussão da proposta legislativa na Assembleia da República.

Atenta a finalidade legislativa, conclui-se ainda que a detenção de fracções em propriedade total ou vertical não revela uma maior capacidade contributiva do que se se encontrassem constituídas sob a forma de propriedade horizontal. Pelo contrário, na maioria dos casos, como evidenciado pela Decisão Arbitral nº 50/2013, “muitos dos prédios existentes em propriedade vertical são antigos, com uma utilidade social inegável, pois em muitos casos acolhem moradores com rendas módicas e mais acessíveis, fatores que necessariamente devem ser tidos em conta.”

Também a análise por este prisma confirma a correcção da interpretação de que a verba 28 da TGIS não abrange cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT superior ao que prevê a mesma verba.

Tal como decidido em outros processos arbitrais, este tribunal entende que no tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, determinação da base tributável, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, por remissão expressa dos artigos. 5.º, n.º1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS.

Afigura-se-nos ilógico sujeitar ao novo imposto do selo partes autónomas sem o estatuto jurídico de propriedade horizontal e não sujeitar nenhuma das fracções habitacionais se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, assim como não se pode desconhecer a incoerência, em termos de tributação de património, do diferente tratamento dado a detentores de fracções concentradas num mesmo prédio ou dispersos por prédios diferentes, tributadas no primeiro caso e não tributadas no segundo, ainda que em qualquer das situações o montante total dos VPT respectivos atingisse o valor de 1 milhão de euros.

Assim, o presente tribunal arbitral conclui que as liquidações de Imposto do Selo, efectuadas com base na verba 28/28.1 da TGIS, relativas a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, propriedade da Requerente, objecto dos presentes autos, estão feridas de ilegalidade, porque os referidos dispositivos legais não podem ser

interpretados no sentido da sua aplicação a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de Euros) não atingindo o VPT de cada um dos ditos andares ou partes esse montante.

Como resulta da factualidade fixada, nenhum dos andares destinados a habitação, no prédio em propriedade vertical objecto deste processo, tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, não estando pois verificado o pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS, com conseqüente ilegalidade dos actos tributários em apreciação.

E, como vem sendo pacificamente entendido, por aplicação do artigo 24º, nº 5 do RJAT e estando em causa nos autos, uma errada interpretação e aplicação pela Requerida de norma de incidência tributária, são devidos juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43º e 100º da LGT.

#### **14. Decisão**

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo (verba 28 e 28.1 da Tabela Geral de Imposto Selo) incidentes sobre as fracções do prédio identificado nos autos, e referentes a 2014, ordenando-se a anulação do Imposto do Selo liquidado relativamente ao ano em questão, no montante total de € 16.267,93 (dezasseis mil duzentos e sessenta e sete euros e noventa e três cêntimos), o reembolso das importâncias de imposto que se mostrem pagas, assim como o pagamento de juros indemnizatórios nos termos legais.
- b) Condenar a Requerida em custas.

#### **15. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do artigo

97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €16.267,93 (dezasseis mil duzentos e sessenta e sete euros e noventa e três cêntimos).

#### **16. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12º e no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em €1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 28 de Abril de 2016.

A Árbitro

(Maria Manuela Roseiro)