

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 432/2015-T**

**Tema: IS - Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)**

## Decisão Arbitral

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 14 de setembro de 2015, decide nos termos que se seguem:

### **I. RELATÓRIO**

1. No dia 13-07-2015, a sociedade “A... – ..., SA”, NIPC ..., 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 (AT).
2. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 16-07-2015.
3. 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 Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 28-08-2015 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação da árbitro nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Assim, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 14-09-2015.

6. No presente processo, pretende a Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade e inconstitucionalidade dos seguintes atos de liquidação do imposto do selo ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), referentes ao ano de 2014 e ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., em Loures, sob o artigo ....º:

2014 ..., 2015 ..., 2014 ..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015...

7. Os fundamentos apresentados pela Requerente são os seguintes:

- O prédio sobre o qual incidem as liquidações situa-se na Rua ..., nº ..., ..., em Loures, sendo composto por doze andares que constituem divisões com utilização independente, encontrando-se o prédio em propriedade total.
- Cada uma das divisões independentes estão afetas a habitação e têm um VPT atribuído e separadamente determinado nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).
- Nenhuma das suas partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00.
- O prédio encontra-se em propriedade vertical, tendo um VPT total de € 5.261.570,00.
- Foi sobre o valor patrimonial tributário total que a AT liquidou, nos termos da subalínea i) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º o imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral, na redação dada pelo art. 4.º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1%.
- A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos, a saber, a afetação habitacional e o valor patrimonial de cada prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
- Entende a Requerente que o critério da AT de considerar que é o VPT global do prédio que determina a sua sujeição a imposto do selo é ilegal porquanto só deveria

haver incidência deste imposto nos termos da verba 28.1 da TGIS se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00.

- E isto porque não pode a AT estabelecer como valor de referência para incidência de imposto do selo o valor total do prédio quando o legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, sendo esse o normativo aplicável às matérias não reguladas no CIS no que toca à incidência da verba 28.1 da TGIS.
- Entende ainda que a interpretação que a AT dá à verba 28.1 da TGIS é inconstitucional por violação do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição, e, ainda, por violação do disposto no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição.
- A Requerente solicita, ainda, o pagamento de juros indemnizatórios, em virtude de terem sido pagas liquidações de imposto ilegais, por erro imputável aos serviços, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

8. A Requerida respondeu à pretensão da Requerente nos seguintes termos:

- Foi a riqueza advinda da propriedade imobiliária que a Lei n.º 55-A/2012, veio, de forma inovadora, tributar, sujeitando a IS a propriedade e outros direitos reais sobre prédios urbanos cujo VPT viesse a revelar-se igual ou superior a € 1.000.000.
- A AT tem reiterado o entendimento de que, se o edifício for constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente (propriedade dita total), integra o conceito jurídico tributário de “prédio”, ou seja, uma única unidade, e o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afetação habitacional, e sendo este igual ou superior a €1.000.000,00, há sujeição ao imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS. De acordo com a AT, essa posição tem os seguintes fundamentos:
- No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (cfr. artigo 67.º, n.º 2 do CIS na redação dada pela Lei n.º 55- A/2012);
- O artigo 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio;

- O artigo 2º n.º 4 do CIMI ressalva as fracções autónomas de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, as quais considera, excepcionalmente, como prédios;
- Ao contrário, sendo um prédio constituído em propriedade total com partes ou 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 1º, nº 6 do CIS;
- A tal não obsta o facto de cada andar/divisão constar separadamente na inscrição matricial, e com os respectivos valores patrimoniais tributários, pois tal discriminação apenas releva, para efeitos fiscais, face ao conceito de matrizes prediais constante do artigo 12º do CIMI e na matéria regulada neste Código para a organização das matrizes;
- A imposição de organizar desta forma as matrizes deve-se à necessidade de relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, cabe a cada uma das suas partes, as quais podem ser funcional e economicamente independentes;
- Esta autonomização apenas se justifica porque no mesmo prédio pode ocorrer a utilização para comércio ou habitação, com ou sem arrendamento, o que é determinante nas regras da avaliação fiscal no âmbito do CIMI, face aos diferentes coeficientes de afetação previstos no artigo 41.º desse código.
- Preconizar um entendimento contrário, segundo a AT, é confundir realidades teleologicamente distintas, a propriedade total, por um lado, e a propriedade horizontal, por outro, cuja distinção encontra desde logo o seu fundamento no direito civil.
- A Requerente, para efeitos de IMI e também de imposto selo, por força da redação da referida verba, não é proprietária de fracções autónomas, mas sim de um único prédio, considerando a AT que este é o entendimento que melhor se coaduna com o princípio da legalidade ínsito no artigo 8º da LGT, a que está votada toda a sua atividade.
- Refere ainda que a AT se encontra vinculada ao princípio da prossecução do interesse público no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo agir com todos com a mesma adequação e

proporcionalidade, até porque num Estado de Direito, o princípio da igualdade fiscal é um elemento constitutivo do direito tributário, que traduz a ideia de que todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos aferido por um mesmo critério – a capacidade contributiva e esta é aferida pelo legislador atendendo a indicadores que averigam a sua força económica, e consequentemente identificam a sua capacidade para os pagar.

## **II. SANEAMENTO**

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

Antes de entrar na apreciação das questões de direito, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

### **III.1. Factos provados**

- a. A Requerente é proprietária do prédio urbano em propriedade total inscrito na matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ..., em Loures, sob o artigo ....º;



A verba 28 da TGIS prevê o seguinte:

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 (euro) 1.000.000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio com afetação habitacional – 1%

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%.”

No presente processo há que decidir se o VPT relevante como critério de incidência do imposto do selo nos termos da verba 28.1 da TGIS 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 diversos processos de arbitragem tributária, não se vislumbrando motivos para adotar entendimento diferente daquele que foi adotado em decisões proferidas anteriormente<sup>1</sup>.

Assim:

Nos termos do n.º 2 do artigo 67.º do CIS, quanto “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.” Reportando-se a norma de incidência da verba 28.1 da, TGIS a prédios urbanos importa buscar o conceito de prédio urbano no CIMI.

O CIMI estabelece, no artigo 2.º, n.º 1, o conceito de prédio. Define-o como “toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com caráter de permanência, desde que faça parte do

---

<sup>1</sup> Cfr. as decisões proferidas nos processos 50/2013T;132/2013-T;181/2013-T;182/2013-T;183/2013-T;185/2013-T;240/2013-T; 248/2013-T; 268/2013-T; 272/2013-T; 280/2013-T; 14/2014-T; 26/2014-T, 30/2014-T; 72/2014-T; 88/2014-T; 100/2014-T; 177/2014-T, 193/2014-T; 194/2014-T, 206/2014-T, 238/2014-T; 290/2014-T; 292/2014-T; 372/2014-T; 428/20014-T; 450/2014-T.

património de uma pessoa singular ou coletiva 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 fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”.

Já o artigo 4.º do CIMI estabelece que são prédios urbanos “todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte”.

Por sua vez, o artigo 6.º do mesmo Código procede à classificação das diversas espécies de prédios urbanos, distinguindo-os, no n.º 1, em quatro subcategorias: “a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros”. Por sua vez, o n.º 2 positiva o critério utilizado para essa distinção, definindo que os “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”.

No que concerne à questão concreta objeto da presente decisão, importa atender ao artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, nos termos do qual “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário.”.

Por fim, nos termos do artigo 119.º n.º 1 do CIMI, “Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário e da coleta imputada a cada município da localização dos prédios.”

Conforme reconhece a doutrina, o conceito fiscal de prédio afasta-se do conceito civilista de prédio, ao contrário do que sustenta a Requerida, sendo que, “Para efeitos fiscais, o n.º 1 deste artigo [2.º do CIMI] prevê a existência de três requisitos necessários para que se



possa estar perante o conceito de prédio, a saber, a estrutura física, a patrimonialidade e o valor económico.”

(Cf. J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, Os Impostos sobre o Património Imobiliário, o Imposto do Selo, Anotados e Comentados, Engifisco, 1.<sup>a</sup> edição, 2005, pág. 101).

Assim, “o elemento físico vem definido pela referência a “toda a fração de território”, abrangendo águas, plantações e construções de qualquer natureza nela incorporadas ou assentes com carácter de permanência. No plano jurídico, é atribuída relevância à patrimonialidade. O bem, no sentido físico, deve ser passível de integração no património de uma pessoa singular ou colectiva. (...) O requisito do valor económico encontra-se, naturalmente, associado ao requisito da patrimonialidade, decorrendo daí a susceptibilidade de gerar rendimentos ou outro tipo de utilidades para o seu titular.” (*op.cit.*).

No caso concreto, parece-nos que todos os três requisitos mencionados se verificam, na medida em que as partes ou divisões suscetíveis de utilização independente objeto dos atos de liquidação em causa têm correspondência física com a realidade, integram o património da Requerente e possuem um valor económico que, quanto mais não seja, decorre do VPT que lhes foi atribuído pela avaliação realizada pela AT.

Assim, parece-nos que as partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, preenchendo todos os requisitos para que possam qualificar como um “prédio”, em termos económicos, físicos e de patrimonialidade, deverão ser consideradas autonomamente para efeitos da incidência da verba 28.1 da TGIS.

Acresce que, na regra de incidência constante da verba 28.1 da TGIS, o legislador não entendeu relevante distinguir entre os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade vertical. E isto, em nosso entender, porque o que releva, em última análise, é o destino económico do imóvel, como decorre, também, do artigo 6.º do CIMI, em face dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 103.º n.º 1 e 104.º n.º 3 da CRP. Na verdade,

em termos de substância económica, não existe qualquer diferença entre um edifício em propriedade horizontal e um edifício em propriedade vertical ou total constituído por partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, justificando-se, portanto, em termos de regras de incidência – e, em particular, da regra constante da verba 28.1 da TGIS – o tratamento igual destas duas situações. Aliás, também o legislador fiscal determina esse tratamento igualitário, no artigo 119.º do CIMI, quando estabelece que o imposto deverá ser liquidado individualmente sobre cada parte ou divisão suscetível de utilização independente, tendo em consideração o VPT de cada parte ou divisão suscetível de utilização independente, individualmente considerada.

Resulta do exposto que deverá aplicar-se indistintamente, quer aos prédios urbanos habitacionais constituídos em propriedade horizontal, quer os que se encontram em propriedade total ou vertical, a regra constante da verba 28.1 da TGIS, devendo o imposto incidir sobre o VPT atribuído pela Requerida, através de avaliação geral, a cada uma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente (aliás, a Requerida emitiu, no caso objeto dos presentes autos, tantos atos de liquidação quantas as partes ou divisões suscetíveis de utilização independente afetas a habitação).

Em face do que antecede, e atento o facto de que nenhuma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente objeto dos atos de liquidação impugnados tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, como ficou demonstrado nos presentes autos, conclui-se pela procedência do pedido da Requerente, considerando-se ilegais os atos de liquidação impugnados, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito e violação do artigo 1.º n.º 1 do Código do Imposto do Selo e da verba 28.1 da TGIS, devendo os referidos atos ser anulados.

Quanto aos juros indemnizatórios, o artigo 43.º da LGT estipula que “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”.

Quanto à existência, no caso, de erro imputável aos serviços, considera-se o mesmo verificado, segundo jurisprudência uniforme do STA (vejam-se, neste sentido, os Acórdãos do STA de 22-05-2002, Proc. n.º 457/02; de 31.10.2001, Proc. n.º 26167 e de 2.12.2009, Proc. n.º 0892/09).

Assim, não há dúvidas de que a Requerente tem direito a ser ressarcida através do recebimento de juros indemnizatórios, calculados nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e do artigo 61.º, números 2, 3 e 5, sobre as quantias pagas referentes às liquidações anuladas.

## **VI. DECISÃO**

Em conformidade com que fica exposto supra, decide-se:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar a ilegalidade das liquidações de imposto do selo impugnadas, com a consequente anulação dessas mesmas liquidações;
- (ii) Condenar a Requerida no pagamento de juros indemnizatórios.

**Valor:** em conformidade com o disposto no n.º 2 do art. 315.º do CPC, conjugado com a alínea a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT e com o n.º 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 52.615,70.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € € 2.142,00, a suportar integralmente pela Requerida nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 22 de novembro de 2015

A Árbitro,

Raquel Franco