

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 134/2016-T**

**Tema: IS - divisões de prédio urbano em propriedade vertical total.**

## **Decisão Arbitral**

### **I – RELATÓRIO**

#### **1. Pedido**

A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º..., ..., ..., B..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., n.º..., ..., ..., C..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., n.º..., ..., ..., e D..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., n.º..., ..., ..., representada por C..., doravante designado por Requerentes, apresentaram, em 07-03-2016, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista a:

- A declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa de revisão oficiosa apresentada em 10-08-2015, e consequente anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo, praticados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), incidentes sobre as divisões com utilização independente e afetação habitacional do prédio urbano sito na Av. ... n.ºs. ... a ... em Lisboa, inscrito na matriz urbana com o n.º..., da freguesia ..., Lisboa;

- A restituição dos montantes indevidamente cobrados acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios.

Os Requerentes alegam, no essencial e com relevância para a decisão da causa, o seguinte:

- O prédio urbano sito na Av. ... n.º. ... a ... em Lisboa, inscrito na matriz urbana com o n.º..., da freguesia ..., Lisboa em encontra-se em regime de compropriedade, sendo comproprietários os Requerentes;
- O prédio, não constituído em propriedade horizontal no período tributário em causa, compreende 10 andares e divisões com utilização independente, com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário foi determinado separadamente;
- Cada um dos andares e divisões independentes tem um valor patrimonial tributário entre 121.490,00 euros e 130.280,00 euros, sendo a soma dos valores patrimoniais tributários de todos os andares e divisões de 1.284.960,00 euros;
- A AT- Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou imposto do selo sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes suscetíveis de utilização independente à taxa de 1% por aplicação do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente ao ano de 2014;
- Tais atos padecem de vício de violação de lei, pois o legislador fiscal não dá nenhuma relevância ao facto de um prédio estar constituído em propriedade horizontal ou não, e nada há na lei que permita concluir no sentido de se obter o valor patrimonial de prédio em regime de propriedade total pela soma dos que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem;
- Tendo os Requerentes interposto reclamação graciosa desses atos de liquidação, em 10.8.2015, não obtiveram resposta até ao momento da apresentação do pedido de pronúncia arbitral;
- O requerentes entendem que as liquidações impugnadas são ilegais por erro nos pressupostos de direito, pois para efeitos de determinação da incidência não deve

ser considerado o somatório dos valores patrimoniais tributários das divisões mas o valor patrimonial tributário de cada divisão;

- Pois se a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituído por partes suscetíveis de utilização independente, nos termos o CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI; bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo;

## **2. Resposta da Requerida**

Na sua Resposta, a Requerida alega, resumidamente, o seguinte:

- Embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte suscetível de utilização independente, para efeitos de IS deve relevar o prédio na sua totalidade uma vez que as divisões não são havidas como prédios, mas apenas as frações autónomas nos prédios em regime de propriedade horizontal;
- O artigo 2º, nº 4 do CIMI, ao referir-se expressamente às frações autónomas determinando que sejam tratadas como prédios reafirma a importância reconhecida ao regime de propriedade horizontal para efeitos de tributação;
- O tratamento tributário diferenciado dos prédios em propriedade vertical e em propriedade horizontal não viola o princípio constitucional da igualdade porque a diferente valoração de um prédio em propriedade total em relação a um prédio em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas figuras; pois a propriedade horizontal determina a cisão da propriedade total e a independência das frações, enquanto um prédio em propriedade total constitui uma única realidade jurídico-tributária.

## **3. Tramitação subsequente**

Por despacho de 28 de setembro de 2016, após obtida a anuência das Partes, o Tribunal determinou a prescindência da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como de uma fase de alegações finais.

## **II – SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 19-05-2016, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as despectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n-º 1, als. a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD).

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente 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.

A Requerente D..., interdita, encontra-se regularmente representada em juízo por C... .

Entende este Tribunal que se está perante quatro atos de liquidação de imposto do selo independentes, com quatro sujeitos passivos distintos, que podiam ser impugnados separadamente, pelo que se está perante uma situação de coligação de autores, nos termos do artigo 36º do Código de Processo Civil. Esta coligação é admissível, ao abrigo do artigo do artigo 3º, nº 1 o RJAT e do 36º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 29º, nº 1 al. e) do RJAT.

Não foram identificadas nulidades no processo.

## **III – QUESTÕES A DECIDIR**

A única questão suscitada é a da incidência do imposto da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo sobre divisões de prédio urbano em propriedade total, com afetação habitacional e suscetíveis de utilização independente e como tal consideradas na matriz predial tributária.

## **IV – FACTOS PROVADOS**

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- Os Requerentes eram, à data dos alegados factos tributários, comproprietários do prédio urbano sito na Avenida ..., n.ºs ... a ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia ... –..., de Lisboa;
- O prédio é descrito na matriz predial tributária como prédio em propriedade total e composto por parte suscetíveis de utilização independente, todas com afetação habitacional;
- A soma dos valores patrimoniais tributários de todas as divisões com utilização independente perfaz o total 1.284.960,00 euros;
- Nenhuma parte com utilização dependente tem valor patrimonial igual ou superior a 1.000.000,00 de euros;
- A AT- Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou imposto do selo sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes suscetíveis de utilização independente, a cada comproprietário separadamente, à taxa de 1%, ao abrigo do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente ao ano de 2014;
- O valor somado do imposto liquidado a cada comproprietário em todas as liquidações impugnadas é de 3.212,41 euros;
- Os Requerentes procederam ao pagamento parcial destes montantes;
- Em 10-8-2015, os Requerentes deduziram reclamação graciosa dos atos de liquidação;
- Os Requerentes não foram notificados de decisão sobre o pedido de revisão até ao momento da apresentação do pedido de pronúncia arbitral.

## V - FUNDAMENTAÇÃO

A questão de fundo que há que apreciar e decidir é a de saber se o imposto da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo incide sobre divisões de prédio urbano em propriedade total, com afetação habitacional suscetíveis de utilização independente e como tal considerada na matriz predial tributária.

Sobe esta mesma questão o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou várias vezes, encontrando-se firmada a doutrina de que, tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência objetiva do Imposto do Selo deve ser determinada, não pelo valor patrimonial tributário resultante do somatório do valor patrimonial tributário de todas as divisões ou andares suscetíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.

A fundamentação desta doutrina pode encontrar-se num dos primeiros acórdãos que o Supremo Tribunal proferiu sobre esta matéria, a 09-09-2015, no processo n.º 47/15. Neste aresto, que tomamos como base da nossa decisão nos presentes autos, profere o STA:

*«O conceito de “prédio (urbano) com afetação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. É um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.*

*Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em*

*que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.”*

*E prossegue o Tribunal:*

*“(...)A presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, - «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI».*

*Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.*

*Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece 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».*

*Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.*

*Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.*

*Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.*

*Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.*

*Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a €1.000.000,00.*

*Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).*

*Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.*

*De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.*

*No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].*

*Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência.”*

Consideramos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo assenta em fundamentos corretos, pelo que entendemos dever aplicá-la ao caso *sub judice*, sem qualquer modificação.

No âmbito do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o legislador estabeleceu claramente, no artigo 12.º, n.º 2 do CIMI, que as partes de prédio com utilização independente são avaliadas separadamente, sendo esse valor tomado como base da liquidação de imposto.

No âmbito do Imposto do Selo, o artigo 13.º, n.º 1 do respetivo código dispõe que “o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI”.

Portanto, parece claro que o legislador pretendeu que fosse considerado o valor patrimonial tributário das partes com utilização independente para efeitos de delimitação da incidência objetiva do imposto.



A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira parece conformar a sua atuação com este entendimento, ao emitir atos de liquidação de Imposto do Selo individualizados em relação a cada parte com utilização independente.

Acresce que, de acordo com o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil, 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. Ora, o elemento subjetivo da interpretação, a retirar dos elementos históricos que são sobejamente conhecidos nesta matéria, e que são parcialmente reproduzidos no acórdão do STA citado, indica claramente a intenção do legislador de submeter a tributação unidades habitacionais (“casas de habitação”) de elevado valor. Unidades habitacionais são as partes suscetíveis de utilização independente e não o prédio na sua totalidade.

Em consonância com todos os elementos interpretativos mencionados, deve considerar-se que, estando-se perante um prédio em propriedade total formado por partes suscetíveis de utilização independente, só há lugar a incidência de imposto do selo (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentar um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 de euros.

Por todo o exposto, cumpre concluir que as liquidações de imposto de selo impugnadas são ilegais, por violação da lei de imposto, ao incidirem sobre partes independentes de prédios em propriedade total mas tomando por base o valor patrimonial tributário da soma das mesmas partes e quando nenhuma dessas partes tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros.

## **VII - DECISÃO**

Pelos fundamentos expostos, decide-se:

1. Declarar a ilegalidade e anular o ato silente impugnado, de indeferimento tácito da reclamação graciosa interposta pelos Requerentes das liquidações do Imposto do Selo sobre as divisões com afetação habitacional do prédio urbano sito na Avenida

- ..., n.ºs ... a ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia ... –..., de Lisboa;
2. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações do Imposto do Selo, referente ao ano de 2014, relativas às dez partes com utilização independente do prédio urbano sito na Avenida ..., n.ºs ... a ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia ... –..., de Lisboa, em que figura como sujeito passivo D...;
  3. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações do Imposto do Selo, referente ao ano de 2014, relativas às dez partes com utilização independente do prédio urbano sito na Avenida ..., n.ºs ... a ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia ... –..., de Lisboa, em que figura como sujeito passivo C...;
  4. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações do Imposto do Selo, referente ao ano de 2014, relativas às dez partes com utilização independente do prédio urbano sito na Avenida ..., n.ºs ... a ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia ... –..., de Lisboa, em que figura como sujeito passivo A...;
  5. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações do Imposto do Selo, referente ao ano de 2014, relativas às dez partes com utilização independente do prédio urbano sito na Avenida ..., n.ºs ... a ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia ... –..., de Lisboa, em que figura como sujeito passivo B...;
  6. Condenar a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir aos quatro sujeitos passivos D..., C..., A... e B... o imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.

**Valor da utilidade económica do processo:** Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 19.455,40 euros.

**Custas:** Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1.224,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 20 de outubro de 2016

O Árbitro

(Nina Aguiar)