

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 665/2016-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS.**

## **Decisão Arbitral**

### **I. RELATÓRIO**

A..., S.A., doravante Requerente, 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 dos actos de liquidação de Imposto do Selo (IS) relativos ao ano 2012, no valor total de €7.088,71.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 19.08.2016 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 18.11.2016.

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, excepções 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 Requerente é dona e legítima proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia de ..., entretanto extinta, concelho e distrito de Lisboa;
- B)** O referido prédio estava constituído em propriedade total, sendo constituído por 6 pisos e 21 divisões ou andares susceptíveis de utilização independente, sendo o Valor Patrimonial Tributário (VPT) global superior a €1.000.000 (um milhão de euros);
- C)** Os andares e divisões independentes com afectação habitacional foram objecto de liquidação de IS, no montante total de €7.088,71 (sete mil e oitenta e oito Euros e setenta e um cêntimo);
- D)** A Requerente foi notificada do acto de liquidação de IS referente ao prédio identificado, relativo ao ano 2012 conforme documentos n.º 1 a 20 junto aos autos;

- E)** O VPT dos andares e divisões identificados foi determinado separadamente, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea b) do Código de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- F)** A Requerente apresentou Reclamação Graciosa do acto de liquidação de IS identificado, sobre a qual recaiu despacho de indeferimento de 19.12.2014, do Chefe do serviço de finanças de Lisboa ... .
- G)** Por não concordar com esse despacho, a Requerente recorreu hierarquicamente, tendo tal recurso sido indeferido por despacho de 30.06.2016.
- H)** A 3.11.2016, a Requerente apresentou um pedido de pronúncia arbitral dos actos de liquidação de IS relativos ao ano 2012, no valor total de €7.088,71.

Não existem factos com relevo para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

Este Tribunal firmou a sua convicção na consideração dos documentos juntos aos autos pelas Partes.

### **III.MATÉRIA DE DIREITO**

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber qual é o 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 total, que integra andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, devidamente identificado nos autos.

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

1. A Requerente é proprietária do prédio urbano identificado nos autos, constituído em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente;
2. O Código do IMI prevê no seu artigo 7.º, n.º 2, alínea b) que: “Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.”
3. Prevê ainda aquele Código do IMI no n.º 3 do artigo 12.º 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”.
4. Assim, à luz do Código do IMI, cada parte autónoma do imóvel dispõe de VPT próprio, constituindo este o valor tributável para efeitos deste imposto, pelo que deve ser esse o valor tributável para efeitos de Imposto de Selo, nomeadamente, para aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo;
5. Neste sentido, já se pronunciou inequivocamente o Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão proferido no Processo n.º 047/15, de 9.09.2015, segundo o qual:

“I – Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos, de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a €1.000.000.

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.”.
6. Aliás, um tal entendimento é também jurisprudência assente em diversos outros Arestos deste mesmo Tribunal Arbitral do CAAD, sob o tema “Imposto de Selo – Verba 28, propriedade vertical”, indicando-se, a título de exemplo, os proferidos

nos Processos n.º 428/2014-T, n.º 206/2014-T, n.º 30/2014-T, n.º 181/2013-T, n.º 132/2013-T, n.º 50/2013, n.º 248/2013-T, n.º 849/2014-T e n.º 179/2015-T.

7. Ora, no caso concreto, nenhum dos andares ou divisões de utilização independente do prédio urbano em causa tem um VPT igual ou superior a €1.000.000, pelo que qualquer interpretação que admita e defenda a incidência de Imposto de Selo ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo carece de qualquer fundamento legal, sendo assim manifestamente ilegal.
8. Deste modo, importa proceder à correcção do erro manifesto nas liquidações de IS em causa e, em consequência, proceder à anulação de todos os actos de liquidação de IS impugnados pela Requerente, relativos ao ano de 2012.

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

1. A sujeição ao IS da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao Código do IS resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
2. O imóvel identificado nos autos encontra-se descrito na matriz no regime de propriedade total, constituído por 6 pisos e 21 divisões ou andares susceptíveis de utilização independente.
3. O VPT foi determinado separadamente, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sendo o valor patrimonial tributário na sua totalidade no montante de €1.417.738,12;
4. A liquidação de IS em causa, foi efectuada, pela AT, tendo em conta a natureza do prédio urbano, nomeadamente as suas divisões afectas à habitação, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no Código do IMI.
5. Determina o Código do IMI que no regime da propriedade horizontal as fracções constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, juridicamente as fracções são partes susceptíveis de utilização independente, sem que haja partes comuns.

6. O facto de o IMI ter sido apurado em função do VPT de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral;
7. É o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas.
8. O artigo 12.º do Código do IMI estatui o conceito de matriz predial, sendo que o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais.
9. O VPT relevante para efeitos da incidência do imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.
10. Encontrando-se os prédios em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2.º do Código do IMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2.º do Código do IMI.
11. Do exposto, deve manter-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correcta aplicação da lei aos factos, estando afastado qualquer vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito.

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 prédio com afectação habitacional, cujo VPT utilizado para efeito de IMI seja igual ou superior a €1.000.000,00.

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.”

Tendo em conta o conceito de prédio estabelecido na Lei, é claro que os prédios constituídos em propriedade vertical constituem prédios, para efeitos da verba 28.1 da TGIS.

Na medida em que o prédio em análise (doravante Prédio) constitui um Prédio, nos termos previstos no artigo 2.º do Código do IMI, 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 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 um prédio habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do CIMI, 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 no artigo 41.º desse Código.

Da análise das referidas regras, resulta, também, claro que, o Prédio 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 efeito 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.ºs 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 VPT deve ser imputado a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente.

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 pela soma dos VPT que foram atribuídos 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).

Uma vez 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 dos VPT de cada uma das partes do Prédio.

De facto, 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, pois, 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).

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 €1.000.000,00, previsto na verba 28 da TGIS (Vide a este propósito o mais recente acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.02.2017 – Recurso n.º 1425/14).

Em face do exposto, não tendo nenhum dos andares, susceptíveis de utilização independente VPT superior a €1.000.000,00, não há lugar a incidência da taxa prevista na verba 28 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 pagas, uma vez que a ilegalidade do acto de liquidação é imputável a erro da Requerida, nos termos previstos no artigo 43.º, n.º 1 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, de 2012, referente ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia ... da freguesia de ..., entretanto extinta, concelho e distrito de Lisboa;
- B) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios, nos termos legais;
- 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 €7.088,71.

#### **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 €612, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 1 de Março de 2017

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).