

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 201/2016-T**

**Tema: IS – Verba n.º 28.1 da TGIS – Propriedade vertical**

## **Decisão Arbitral**

**Requerentes:** A..., S.A.

**Requerida:** AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

### **I – RELATÓRIO**

#### **1. Pedido**

A..., S.A, contribuinte n.º..., com sede ..., n.º..., ..., ...-..., Lisboa, apresentou, em 31-03-2016, 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 da reclamação graciosa interposta contra os 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 ..., n.ºs ... e ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana com o artigo ..., da freguesia do ...– Lisboa;
- A declaração de ilegalidade e anulação dos mesmos atos de liquidação;
- A restituição dos montantes indevidamente cobrados por essas liquidações acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios.

A Requerente alega, no essencial e com relevância para a decisão da causa, o seguinte:

- O prédio urbano sito na ..., nºs ... e ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana com o artigo ..., da freguesia do ...– Lisboa, e descrito na conservatória do registo predial de Lisboa com o nº ..., encontra-se descrito como prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, não estando, portanto, constituído em propriedade horizontal;
- O prédio é composto por dezassete divisões independentes, sendo quinze delas afetas a habitação, sendo que nenhuma das divisões independentes tem valor igual ou superior a 1.000.000,00 euros;
- Apesar disso, a Autoridade Tributária liquidou imposto do selo, ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sobre cada uma das divisões com afetação habitacional, por o somatório dos valores patrimoniais das divisões com afetação habitacional perfazer 1.393.180,00 euros;
- Incorre a Requerida em erro ao proceder de tal modo, uma vez que, determinando o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (aplicável ao Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS) que cada divisão de prédio suscetível de utilização independente tem um valor patrimonial próprio e que a liquidação do imposto é feita individualmente sobre cada divisão independente, igual critério terá que ser utilizado para a liquidação do Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS;
- A Autoridade Tributária utiliza um duplo critério, considerando, para certos efeitos, o prédio uno, e para outros cada uma das divisões como se de um prédio se tratasse;
- O elemento histórico e subjetivo da interpretação – nomeadamente a Discussão da Proposta de Lei nº 96/XII, mostram que o legislador pretendeu tributar “casas” de elevado valor patrimonial, o que também milita contra o entendimento adotado pela administração fiscal;
- O entendimento da administração fiscal conduz ainda a uma diferença de tratamento entre prédios em propriedade horizontal e prédios compostos por partes

com utilização independente que não é justificada e por esse motivo a atuação da administração fiscal, corporizado nas liquidações impugnadas, é violadora do princípio da igualdade tributária;

- As liquidações impugnadas enfermam assim de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.
- A decisão de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra estas liquidações é igualmente ilegal pelos mesmos fundamentos.
- Tendo a Requerente procedido ao pagamento do imposto liquidado indevidamente, tem direito à restituição do correspondente montante acrescido dos respetivos juros indemnizatórios

## **2. Resposta da Requerida**

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

- Em cumprimento do disposto no art. 6.º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que aditou a verba 28 à TGIS, com a alteração efectuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro e cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a 1.000.000 € e, nos termos do n.º 28.1, afetação habitacional, procedeu a AT às liquidações, objeto do presente pedido;
- O que está aqui em causa são liquidações que resultam da aplicação directa da norma legal, e que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.
- O conceito de prédio encontra-se definido no art. 2.º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio. Decorre da análise do preceito normativo que um “prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente” é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por fracções autónomas, ou seja, vários prédios.

- O artigo 12.º do CIMI estatui o conceito de matriz predial, sendo que o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais.
- Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de um prédio em propriedade total, o VTP que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o valor global do prédio, embora, em cumprimento do disposto no art. 119.º, n.º 1 do CIMI, o documento de cobrança seja enviado ao sujeito passivo com discriminação das partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da coleta.
- Muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba 28.1 da TGIS, seja efectuada de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações, a saber aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a casa parte susceptível de utilização independente) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme n.º 4 do art. 2.º do CIMI.
- O que expressamente resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1, os prédios enquanto uma única realidade jurídica-tributária.
- A sujeição ao imposto do selo da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, resulta da conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
- Encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do art. 2.º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo.
- Quanto à violação do princípio da igualdade tributária, ela não ocorre, porquanto o tributo é aplicável de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00.

- Quanto à pretensão da Requerente a juros indemnizatórios, atendendo a que a liquidação efectuada, o foi com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, visando a Administração tributária, nos termos do artigo 55º da LGT e no seguimento do princípio vertido no artigo 266º n.º 1 e 2 da CRP, «... a prossecução do interesse público, no respeito
- pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos» e estando os seus «... órgãos e agentes administrativos ... subordinados à Constituição e à lei ...» e devendo «... actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé», não se poderá falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

### **3. Tramitação subsequente**

Por despacho de 27 de outubro de 2016, após obtida a anuência das Partes, o Tribunal determinou a prescindência da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e concedeu prazo para alegações escritas.

Nas alegações escritas, as Partes nada acrescentaram de substancial à argumentação expendida na petição inicial e na resposta.

## **II – SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 14-06-2016, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas 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.

Não foram identificadas nulidades no processo.

### **III – QUESTÕES A DECIDIR**

A única questão de fundo 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:

- A Requerente figurava à data dos factos tributários no registo predial tributário como proprietária do prédio urbano sito na ..., n.ºs ... e ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana com o artigo ..., da freguesia do ...– Lisboa;
- O prédio é descrito na matriz predial tributária como prédio em propriedade total e composto por dezassete partes suscetíveis de utilização independente, das quais quinze têm afetação habitacional;
- Nenhuma parte com utilização independente 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 com utilização habitacional, 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 é de 13.931,80 euros;
- A Requerente procedeu ao pagamento deste montante;
- A Requerente deduziu reclamação graciosa dos atos de liquidação, com base nos mesmos argumentos com que impugnou as liquidações de imposto nos presentes autos

- A reclamação graciosa anteriormente referida qual recebeu decisão de indeferimento notificada em 30-12-2015.

## 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 consideradas na matriz predial tributária.

Sublinha-se que, embora a Administração Tributária alegue que interpreta a norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS no sentido de que o imposto incide sobre o “prédio em propriedade total” e que considera, para efeitos de incidência, o prédio no seu todo, tal não é verdade, pois a Administração Tributária exclui da incidência as partes do prédio que não estão afetas a habitação.

Sobre esta mesma questão o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou por diversas vezes, encontrando-se firmada a doutrina de que, tratando-se de um prédio constituído em propriedade total, a incidência do IS 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. E 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.

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.

A AT - AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, ao contrário do que alega, não considera, para efeitos de incidência, o prédio no seu todo, mas apenas as partes independentes com afetação habitacional. Portanto, considera as partes, e não o todo, como objeto do imposto.

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 elevado valor.

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 IS (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.

Do mesmo modo há que concluir que padece de vício de violação de lei o despacho que indeferiu a reclamação graciosa a seu tempo deduzida pela Requerente contra os atos de liquidação impugnados.

## V – DECISÃO

Temos em que o Tribunal decide:

1. Declarar a ilegalidade e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações de imposto de selo impugnadas;
2. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações do Imposto do Selo sobre as divisões com afetação habitacional do prédio urbano sito na ..., nºs ... e..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana com o artigo ..., da freguesia do ...– Lisboa, e descrito na conservatória do registo predial de Lisboa com o nº..., relativas ao ano de 2014;
3. Condenar a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir o imposto indevidamente pago em conformidade com as mesmas liquidações, 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 13.831,80 euros.

**Custas:** Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 918,00 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, 14 de dezembro de 2016

O Árbitro

(Nina Aguiar)