

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 559/2017-T

Tema: Imposto do Selo- Verba 28.1 TGIS – Propriedade Total.

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

A) AS PARTES E A CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. **A..., S.A.**, sociedade anónima de responsabilidade limitada, NIPC..., com sede na ..., n.º ... –..., em ...-... Lisboa, (doravante designada por “Requerente”), requereu a constituição de Tribunal Arbitral coletivo, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, a alínea a) e 10.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, doravante designado por “RJAT” e da Portaria n.º 112 – A/2011, de 22 de março, para impugnação do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico e declaração da ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (IS), emitidas em aplicação do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) referentes ao ano de 2013, no montante global de €11.903,58, pretendendo a sua anulação, com referência ao prédio urbano sito na ..., n.º ..., tornejando para a Rua dos ..., em Lisboa, que se encontrava inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia ...-....
2. No presente pedido arbitral a Requerente impugna o despacho de indeferimento do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa que

deduziu com fundamento na ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo, emitidas ao abrigo do disposto na verba 28 da TGIS, referentes ao prédio supra descrito, a saber:

- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €182,82
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €900,73;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €359,22;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €855,90;

No valor total de imposto de selo liquidado em €11.903,58.

3. A Requerente foi notificada em 2015, das liquidações adicionais de Imposto do selo, emitidas com referência ao ano em que ocorreu o facto tributário (2013), tendo deduzido procedimento de Reclamação Graciosa que correu termos com o nº de processo ...2015..., a qual veio a ser indeferida. Deste indeferimento a Requerente interpôs Recurso Hierárquico, que correu termos com o nº de processo ...2015..., o qual foi igualmente indeferido, conforme despacho datado de 21-08-2017. Em 20-10-2017 a Requerente deduziu o presente pedido arbitral.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado pela Requerente em 20-10-2017, foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-10-2017. A Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, foi designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, em 17-12-2017, a ora signatária como árbitro e constituir o Tribunal Arbitral singular.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, **o Tribunal Arbitral foi constituído em 28-02-2018**. Na mesma data foi proferido despacho arbitral, para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

6. Em 01-02-2018 a Requerida veio juntar aos autos a sua Resposta e o respetivo Processo Administrativo (PA), que se dão por integralmente reproduzidos. Na sua resposta a Requerida entende que as questões em discussão nos autos são meramente de direito e que por isso se pode dispensar a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT. Em 14-02-2018 foi proferido despacho arbitral para que a Requerente se pronunciasse sobre a eventual dispensa de realização da reunião. Na ausência de resposta, em conformidade com o já mencionado despacho arbitral, foi tacitamente aceite a dispensa de reunião, pelo que, em 06-03-2018, foi proferido despacho arbitral fixando às partes o prazo igual e sucessivo de 10 dias para, querendo, apresentar alegações escritas.

7. Em 12-03-2018 veio a Requerente, em cumprimento do despacho arbitral anteriormente proferido, juntar aos autos o comprovativo de pagamento da taxa arbitral subsequente e juntar o seu requerimento inicial em ficheiro word.

8. Decorrido o prazo fixado para a apresentação das alegações escritas, que as partes optaram por não apresentar, por despacho arbitral proferido em 24-05-2018, foi fixada data para prolação de decisão arbitral até 10-05-2018.

B) DO PEDIDO FORMULADO PELA REQUERENTE:

9. A Requerente formula o presente pedido de pronúncia arbitral, pugnando pela ilegalidade das liquidações de IS, determinadas ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, previamente impugnadas pela via administrativa, em sede de reclamação graciosa e recurso hierárquico, como consta do pedido arbitral.
10. Sobre o prédio supra descrito a AT liquidou IS, com referência ao ano de 2013, nos termos da verba 28.1 da TGIS, porquanto, o Valor Patrimonial Tributário (VPT) total do prédio constituído em regime de propriedade total ou vertical, calculado com base no somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão independente, tem valor superior a €1.000.000,00. Em conformidade com este entendimento, foram emitidas as liquidações oficiosas de IS, para o ano de 2013, no valor total de €11.903,58.
11. **Em síntese**, para fundamentar o seu pedido alega a Requerente que é ilegal a liquidação de IS sobre a soma do VPT das divisões suscetíveis de utilização independente que integram o prédio descrito nos autos, em regime de propriedade total ou vertical. Deve considerar-se que a incidência do IS prevista na verba 28.1 da TGIS se deve aferir em função – e apenas em função – de cada divisão suscetível de utilização independente e não do prédio em que estas se integram, tendo-se exclusivamente em conta a sua afetação e VPT. Por outro lado, a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo anexa ao Código do Imposto do Selo determina que o VPT a utilizar na liquidação do Imposto do Selo corresponde ao que resulta das regras do Código do IMI (CIMI) que 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”.

Além disso, 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”.*

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 de Selo.

Por último, a Requerente invoca a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, que inequivocamente assim considerou, no Acórdão proferido no Processo n.º 047/15, de 09.09.2015. Alega, ainda, o sentido claramente maioritário da jurisprudência do CAAD com referência a esta mesma questão, convocando, entre outras, as decisões arbitrais proferidas 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-T, n.º 248/2013-T, n.º 849/2014-T e n.º 179/2015-T.

No caso concreto nenhum dos andares ou divisões de utilização independente do prédio urbano em causa tem um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, pelo que uma 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 por erro manifesto nos pressupostos de facto e de direito subjacentes à aplicação deste regime jurídico.

Conclui peticionando a anulação de todas as liquidações de imposto impugnadas, com referência ao ano de 2014, por violação da verba 28.1 da TGIS, do artigo 23.º, n.º 7, do Código do IS e do artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do artigo 67.º, n.º 2, do Código do IS, com todas as consequências legais, nomeadamente, nos termos do artigo 43.º, da Lei Geral Tributária (LGT), o processamento do reembolso do montante pago acrescido de juros indemnizatórios.

C – A RESPOSTA DA REQUERIDA

12. A Requerida AT, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, por impugnação, **alegou, em síntese, que** com referência ao ano de 2013, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, com a alteração efetuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31/12 e cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), com VPT igual ou superior a €1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, com afetação habilitacional. Pelo que, procedeu a ATA à liquidação do imposto objeto do presente pedido de pronúncia arbitral. Alega ainda a Requerida que o artigo 44.º, n.º 5, do Código do Imposto do Selo (CIS), na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 que, havendo lugar a liquidação, o imposto a que se refere a verba 28 da TGIS é pago, nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMI. Entende ainda que, o que está em causa é uma liquidação que resulta da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos. O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 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. Entende, em suma, a Requerida que um «*prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente*» é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, por vários prédios.

Alega, ainda, que estão aqui em causa liquidações que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.

Reconhece que a constituição da propriedade horizontal implica, é um facto, uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma avaliação (Ofício circulado n.º 40.025, de 11.08.2000, da DSCA), mas entende que o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o

instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária. Esta discriminação pode também ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal. Nestes termos, conclui pugnando pela legalidade das liquidações de IS impugnadas e pela improcedência do pedido arbitral.

II - PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

13. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do artigo 2.º, n.º1, alínea a) do RJAT.
14. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. artigos 4.º e 10.º n.º2 do RJAT e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
15. O processo não padece de vícios que o invalidem.
16. Tendo em conta o processo administrativo tributário, a prova documental junto aos autos, cumpre fixar a matéria de facto relevante para a compreensão da decisão, que se fixa como segue.

III – Matéria de facto

A) Factos Provados

17. Como **matéria de facto relevante**, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
 - a. Desde o ano de 2012 a ora Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Avenida ..., n.º..., tornejando para a Rua ... n.º..., em Lisboa, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o n.º ..., da Freguesia da- ..., Concelho e Distrito de Lisboa;
 - b. O prédio em causa é constituído por diversos andares com divisões suscetíveis de utilização independente, em regime de propriedade total,

- composto por 6 pisos e 18 divisões suscetíveis de utilização independente, com afetação habitacional;
- c. Cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente, avaliadas em 2013, tem valor patrimonial tributário (“VPT”) autónomo, determinado separadamente, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”);
 - d. Para efeitos de IMI cada parte ou divisão suscetível de utilização independente tem um VPT individual atribuído, como consta das respetivas cadernetas prediais juntas aos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;
 - e. Em conformidade com essa avaliação, as divisões independentes que integram o prédio têm valores patrimoniais autónomos compreendidos entre €43.626,12 e €97.126,95; sendo que a soma de todos estes valores é igual a €1.190.357,26
 - f. Sobre este prédio a AT liquidou IS, com referência ao ano de 2013, nos termos da verba 28.1 da TGIS, considerando que o seu VPT total é superior a €1.000.000,00, calculado com base no somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão independente com afetação habitacional;
 - g. As liquidações notificadas a Requerente em 2015 e aqui impugnadas, são as seguintes:
 - i. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26;
 - ii. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
 - iii. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
 - iv. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €182,82
 - v. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26
 - vi. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
 - vii. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
 - viii. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26;
 - ix. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €975,88;
 - x. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €791,27;
 - xi. - Liquidação nº 2015... de 2013, no valor de €436,26;

- xii. - Liquidação n.º 2015... de 2013, no valor de €975,88;
- xiii. - Liquidação n.º 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- xiv. - Liquidação n.º 2015... de 2013, no valor de €900,73;
- xv. - Liquidação n.º 2015... de 2013, no valor de €359,22;
- xvi. - Liquidação n.º 2015... de 2013, no valor de €791,27;
- xvii. - Liquidação n.º 2015... de 2013, no valor de €855,90;

h) O IS determinado nos termos supra expostos, com referência ao ano de 2013, para o prédio supra descrito, foi de **€11.903,58**;

i) Em 31-07-2015 a Requerente deduziu reclamação graciosa com fundamento em ilegalidade das liquidações, a qual correu termos com o número de processo ...2015..., a qual foi indeferida;

j) Deste indeferimento a Requerente interpôs recurso hierárquico, o qual foi indeferido, por ofício datado de 21-07-2017;

k) Em 20-10-2017 a Requerente apresentou o presente pedido arbitral.

B) FACTOS NÃO PROVADOS

18. Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

C) FUNDAMENTAÇÃO DOS FACTOS PROVADOS

19. Os factos descritos foram dados como provados com base na prova documental que as partes juntaram ao presente processo, a Requerente com o seu pedido arbitral e a AT no Processo Administrativo junto aos autos, sobre a qual não se verificou qualquer divergência.

Refira-se que, relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada [cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e art.º 607.º, n.º 3 do Código de

Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* art.º 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT]. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito [cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT]. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

IV – DO DIREITO: fundamentação da decisão de mérito

20. Fixada, nos termos sobreditos, a matéria de facto, importa conhecer da questão de direito suscitada pela Requerente, a qual consiste em apreciar os termos da configuração da incidência subjetiva do IS previsto na verba 28 da TGIS, no caso concreto dos prédios em regime de propriedade total (ou vertical), compostos por diversos andares, com divisões ou partes suscetíveis de utilização independente.

Cumpra decidir.

21. Em causa nos autos está, em primeira linha, a questão de saber se o proprietário de um prédio em propriedade total (ou vertical), constituído por divisões suscetíveis de utilização independente, cujo VPT foi determinado separadamente, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea b) do CIMI, está sujeito à incidência de IS, por força da previsão da verba 28.1 da TGIS, sobre o somatório dos VPT daquelas divisões, quando nenhuma das referidas divisões possua um VPT superior a €1.000.000,00, mas a soma dos respetivos VPT exceda este montante.

22. Do quadro argumentativo exposto pelas partes, conclui-se que para a AT, o critério de determinação da incidência do IS, previsto na verba 28.1 da TGIS, dos prédios em propriedade total (ou vertical), com andares e divisões com utilização

independente com afetação habitacional, corresponde ao somatório dos respetivos VPT atribuídos às partes ou divisões. Foi este entendimento que conduziu às liquidações de IS aqui impugnadas e que a Requerente contesta, por entender que tal juízo é ilegal, o que motivou a apresentação do presente pedido de constituição de Tribunal arbitral.

Esta questão foi já objeto de apreciação recorrente em sede arbitral, sendo consistente a jurisprudência no sentido de uma resposta negativa, podendo ver-se, a título exemplificativo, as decisões proferidas nos processos n.º 48/2013-T, 49/2013-T, 50/2013-T, 53/2013-T, 132/2013-T, 181/ ° 428/2014-T, n.º 206/2014-T, n.º30/2014-T, n.º 181/2013-T, n.º 132/2013-T, n.º 50/2013-T, n.º 248/2013-T, n.º 849/2014-T, n.º179/2015-2013, 183/2013-T, 280/2013-T, 30/2014-T, 497/2014-T, 575/2014-T, entre muitas outras.

No mesmo sentido se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo (STA), em Acórdão de 09-09-2015, proferido no Processo n.º 047/15, em que foi Relator o Exmo. Sr. Juiz Conselheiro Francisco Rothes, no qual se decidiu:

“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.”¹

23. Não obstante o supra exposto, a Requerida AT tem vindo a manter o entendimento plasmado nos presentes autos, pugnando por uma interpretação assente em

conceitos formais, nomeadamente no que respeita ao conceito de prédio para efeitos de incidência do IS.

Ora, sobre a questão fundamental em apreço dir-se-á que o primeiro limite da interpretação é a letra da lei, mas não o único. A tarefa interpretativa exige algo mais, ou seja, a partir do texto da norma impõe-se a descoberta da *ratio legis* subjacente, “*tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal*”², dito de outro modo “*o jurista há-de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, quer dizer, o resultado prático que ela se propõe conseguir*”.³

24. Nesta conformidade, a questão centra-se na interpretação da norma de incidência, tal como se encontra expressa na previsão legal das verbas 28 e 28.1 da TGIS, referindo-se à “*propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos, com afetação habitacional (28.1) cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”.

Ora, parece que tal disposição legal não acolhe o entendimento perfilhado pela AT, insistente e recorrentemente, segundo o qual quanto aos prédios “*com afetação habitacional*” em propriedade vertical, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, o VPT sobre o qual deve incidir a taxa de IS, deve ser o VPT total, correspondente ao somatório dos VPT atribuídos individualmente a cada fração, parte ou divisão independente. Tal entendimento é, desde logo, contrariado pela própria letra da lei, quando inequivocamente remete para a aplicação dos princípios vigentes em sede de IMI, o que significa que a incidência para efeitos de IS – verbas 28 e 28.1 da TGIS – deverá incidir sobre cada andar ou divisão

¹ Vd. Ac. STA, de 09-09-2015, proferido no processo n.º 047/15, disponível in www.dgsi.pt

² Neste sentido, vd. BAPTISTA MACHADO (1983) Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina Coimbra, págs. 181 e ss.

³ Neste sentido, vd. FRANCESCO FERRARA, Interpretação e Aplicação das Leis – traduzido por Manuel A. Domingues de Andrade (1978) 3ª edição, Arménio Amado – Editor Sucessor, Coimbra, pág.137 e ss. Ou ainda, no mesmo sentido, vd. Manuel a. Domingues de Andrade, in Ensaio sobre a teoria da interpretação das Leis. Coleção Stvdivm, Temas Filosóficos, Jurídicos e Sociais (1978) 3ª edição, Arménio Amado – Editor Sucessor, Coimbra, pág. 23 e ss.

suscetível de utilização independente (à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal), tal qual sucede em sede de IMI.

É que, para efeitos do IMI, cada parte ou divisão suscetível de utilização independente é, como sabemos, tributada individualmente, em função do VPT individual atribuído para este efeito. A remissão para o CIMI, que o legislador introduziu, expressa e inequivocamente, na letra da lei (verbas 28 e 28.1 da TGIS) só pode ter um significado, o qual não oferece dúvida: é esse mesmo VPT (individual, de cada parte ou divisão independente) a referência para efeitos de incidência do IS consagrado nas verbas 28 e 28.1 da TGIS.

25. A este propósito, recorde-se a fundamentação contida na Decisão arbitral n.º 280/2013-T, particularmente sintética e precisa e à qual se adere:

“A questão de direito a resolver em primeiro lugar é saber se de acordo com o disposto na verba 28.1 da TGIS se deverá ou não considerar o somatório do VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, uma vez que nenhuma delas tem valor igual ou superior a €1000000,00;

Tendo em conta que o CIS remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (n.º 6 do artigo 1.º e n.º 2 do artigo 67.º ambos do CIS), é no CIMI que teremos de observar os conceitos que nos permitam dirimir a questão; (sublinhado nosso)

O conceito generalista de prédio consta no artigo 2.º do CIMI. No artigo 3.º do mesmo diploma o legislador, usando critérios de afectação e localização estabeleceu o conceito de prédios rústicos, vindo depois, numa classificação pela negativa, no seu artigo 4.º, estabelecer que prédios urbanos serão todos os que não devam ser classificados como rústicos;

No n.º 2 do artigo 5.º do mesmo Código o legislador estabelece o conceito de prédios mistos que serão aqueles em que existam realidades económicas rústicas e urbanas distintas e não haja subordinação de uma à outra;

O artigo 6º do citado CIMI divide os prédios urbanos em: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros;

No caso concreto estamos em presença de prédio urbano com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional e outras com afectação comercial, trata-se de um prédio com partes enquadráveis na divisão habitacionais da alínea a) do nº 1 do artigo 6º e com partes enquadráveis na alínea b) do mesmo nº e artigo, mas de forma alguma será um prédio misto no conceito estabelecido no já citado artigo 5º do CIMI;

Cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão, preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2º do CIMI, elas são física e economicamente independentes e fazem parte do património de pessoa colectiva;

Aliás a AT ao expurgar o VPT das partes ou divisões com afectação diversa da habitacional, para efeitos de tributação em IS, mais não fez do que usar o critério definido no nº 4 do artigo 2º do CIMI para os prédios no regime de propriedade horizontal;

Dito de outro modo, a AT, para fazer esse expurgo, considerou que as partes ou divisões susceptíveis de utilização independente eram verdadeiras partes autónomas de prédio em propriedade vertical preenchendo o conceito de prédio;

E mais não fez do que observar o que dispõe o nº 3 do artigo 12º do CIMI: “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial.

Igualmente a AT ao fazer a tributação em IMI fê-lo tributando separadamente o VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente;

A AT utilizou igual critério na tributação em IS, ao fazer o seu cálculo sobre o VPT de cada uma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, só que a final considerou o VPT global, verificando ser superior a €1000000,00 e somou os valores de IS apurado unitariamente;

Mas este procedimento não tem suporte legal, uma vez que, nenhuma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, preenchendo

cada uma delas o conceito de prédio enunciado no artº 2º do CIMI, tem um VPT igual ou superior a € 1000000,00, requisito exigível para haver tributação em IS; Fazer a tributação em IS considerando o VPT global do prédio, mesmo expurgado do VPT das partes ou divisões não afectas à habitação, como pretende a requerida, não encontra suporte no CIMI, conforme remissão do nº2 do artigo 67º do CIS; Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, face a um imóvel em propriedade horizontal. Na verdade ela não existe em IMI tal como não poderá existir em IS, uma vez que, como já se disse, a legislação aplicável é a mesma; Nesta perspectiva e considerando que nenhuma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com destino ou afectação habitacional tem VPT igual ou superior a €1.000.000,00 forçoso é concluir que os actos de liquidação do IS são ilegais por não ter sido observado as condições definidas na verba 28 da TGIS.”

26. Idêntico entendimento resulta do Acórdão do STA, de 09-09-2015, já supracitado.

Uma leitura adequada da amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28.1 da TGIS, face ao que o n.º 7 do artigo 23.º do CIS permite concluir quanto à determinação da matéria coletável e sequente operação de liquidação do imposto que: *“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.”*

Ora, dispõe, ainda, o n.º 3 do artigo 11.º da LGT: *“persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”.*

No caso em apreço, a correta interpretação da norma jurídica contida nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, deve atender-se à *“substância económica dos factos tributários”*

para se concretizarem adequadamente as “*necessárias adaptações das regras contidas no CIMI*”, para a adequada apreciação da matéria de direito em discussão. Não esquecendo o respeito pela “unidade do sistema jurídico”, o qual se impõe, desde logo, pela coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica”. Este é, sem dúvida, um fator determinante para uma correta interpretação da norma jurídica. Ora, o legislador expressou de forma coerente o seu pensamento nesta matéria, ao introduzir uma remissão abrangente para os princípios contidos no CIMI.

27. A delimitação do alcance da norma de incidência deste novo tributo deve seguir a orientação da letra e do espírito da lei. Num primeiro plano, deve atender-se, pois, ao disposto expressamente nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, com as “*necessárias adaptações das regras contidas no CIMI*”, como resulta do disposto no n.º 7, do artigo 23.º, do CIS. Importa, ainda, ter em conta que a sujeição a IS dos prédios com afetação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da TGIS, efetuada pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os seguintes factos tributários:

“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 € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário 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 e 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%.”

28. A Lei 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de “*prédio com afetação habitacional*.” Mas dispõe o artigo 67.º, n.º 2 do CIS, aditado pela referida Lei, que “às matérias não

reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.” (sublinhado nosso)

A norma de incidência refere-se, pois, a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2.º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT, aos termos do disposto no artigo 38.º e seguintes do mesmo código. Consultado o CIMI verifica-se que o seu artigo 6.º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do n.º 1), esclarecendo no n.º 2 do mesmo artigo que *“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.”*

Dos normativos referidos podemos concluir que, do ponto de vista do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio (é indiferente que se encontre em propriedade vertical ou horizontal) mas sim a sua utilização normal, o fim a que efetivamente se destina o prédio.

29. Resulta assim que, para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. Idêntica conclusão se extrai da remissão que o legislador introduziu em matéria de IS para o CIMI. Ora, este imposto estabelece como critério para os prédios em propriedade vertical a atribuição de um VPT a cada uma das partes ou divisões independentes. O que releva é, pois, a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização, ou seja, *“com afectação habitacional”*.

Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67.º, n.º 2 do CIS, *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”*

Do disposto no n.º 4 do artigo 2.º do CIMI, resulta que *“Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”* Acrescentando ainda o n.º 3 do artigo 12.º do CIMI que *“Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é*

considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário”.

30. Assim, o entendimento adotado pela AT afigura-se desconforme à letra e ao espírito da norma, logo não se afigura conforme à lei, nem ao princípio da legalidade fiscal, pelo que as liquidações impugnadas estão inquinadas por vício de violação de lei, por manifesto erro quanto aos pressupostos de facto e de direito. De resto, o seu resultado prático conduziria, por exemplo, à tributação de um prédio em propriedade vertical por força do somatório dos valores individuais das suas partes ou divisões independentes (como sucede no caso dos autos) sendo que, se estivesse constituído em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações seria tributada. Acresce que, pelo entendimento da AT seríamos levados a tributar andares ou divisões (frações) suscetíveis de utilização independente de valores modestos (exemplo dos autos) sabendo que o mesmo legislador excluiu da tributação frações de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, ainda que cada fração tivesse um VPT de €999.999,00. Tal interpretação, além de absurda, é totalmente contrária ao propósito que levou o legislador a inserir a verba 28 a TGIS, justificada pelo propósito de tributar “*as casas de luxo*”. Dito de outro modo, também o elemento histórico nos conduz a um entendimento diverso do que vem defendido pela AT.

Acresce ainda que, pelo critério da AT, muitos dos prédios urbanos existentes em propriedade vertical, apesar de mais antigos, facilmente podem alcançar o valor de referência para a incidência do IS, enquanto prédios de construção recente e, por vezes, luxuosa, em regime de propriedade horizontal, mas cujo VPT por fração não iguale ou ultrapasse o valor de €1.000.000,00 não fica sujeito ao imposto. Ora, fere a sensibilidade e o mínimo ético fundamental subjacente à interpretação e aplicação da norma jurídica que conduzisse a tal solução.

31. O recurso à *ratio legis* e aos princípios de interpretação supra expostos, apontam no sentido oposto ao que vem defendido pela Requerida. Se os prédios em causa

nos presentes autos se encontrassem em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações habitacionais sofreria incidência do imposto que pretende tributar os prédios ou habitações de luxo.⁴ E, como já se disse, o pensamento do legislador expresso na norma de incidência, ao remeter para a aplicação do CIMI, foi claro e inequívoco, seguindo o princípio da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e da uniformidade do sistema jurídico.

- 32.** Por último, acrescentar-se-á apenas isto: ainda que, hipoteticamente, fosse admissível que nos casos de prédios em propriedade total (ou vertical), constituídos por divisões suscetíveis de utilização independente, se pudesse considerar exigível IS pela totalidade do prédio, se atingido o valor fixado na verba 28.1 da TGIS, sempre tal valor haveria de ser fixado autonomamente, através de uma avaliação própria, e não através da soma dos valores em que cada uma das partes suscetíveis de utilização independente foi, autonomamente avaliada. Efetivamente, e como é bom de ver, o “valor de mercado” do todo, não será necessariamente – e não o será, por regra – igual à soma das partes, sendo consabidamente mais fácil e lucrativa (o que até constituirá parte do fundamento económico do instituto da propriedade horizontal) a venda “às partes” do que a venda global do todo, desde logo pelo alargamento de mercado, que o preço substancialmente mais baixo das partes em relação ao todo aporta. Aliás, será este acréscimo de valor económico decorrente da divisão, que justificará uma avaliação independente de cada parte autónoma do prédio em propriedade total, de modo a assegurar que não haja menos receita fiscal, em sede de IMI e IMT, pelo facto de a divisão do prédio não ter correspondência jurídica na forma de propriedade horizontal. Dito de outro modo, a divisão do prédio em partes autónomas, suscetíveis de utilização independente, acarreta

⁴ Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012. 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.*”

sempre um acréscimo de valor do todo, uma vez que o valor “de mercado” do todo será, (pelo menos) por regra, inferior ao valor “de mercado” das partes, separadamente. Pelo que, no limite, caso a AT pretendesse, legitimamente, aplicar a verba 28.1 da TGIS a um prédio em propriedade total (ou vertical), constituído por divisões suscetíveis de utilização independente, sempre estaria obrigada a uma avaliação do mesmo como um todo (que fosse uma aproximação credível ao seu valor “de mercado” por “grosso”) e não como soma das partes (a “retalho”), desde logo porque, estas não são suscetíveis de ser, de forma válida, colocadas no “mercado” separadamente.

33. Retornando ao caso dos presentes autos o prédio em causa encontra-se em propriedade vertical e contém andares e divisões com utilização independente, destinados a habitação, como ficou provado supra. Dado que nenhum dos andares destinados a habitação 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 do IS previsto na verba 28.1 da TGIS.**

34. Assim, não apresentando a AT, e não se descortinando oficiosamente qualquer motivo para divergir fundamentadamente da jurisprudência arbitral citada, bem assim como da jurisprudência do STA já mencionada, ao que acresce toda a argumentação que vem exposta na presente decisão, adere-se sem mais considerações à jurisprudência supra citada, conclui-se que as liquidações impugnadas, bem assim como os indeferimentos da reclamação graciosa e do recurso hierárquico interpostos, padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, julgando procedente o pedido arbitral formulado no presente processo.

VI - DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular todos os atos tributários objeto dos presentes autos, com todas as consequências legais;
- b) Condenar a AT nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em **€11.903,58**, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em **€918,00**, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, 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.

Notifique.

Lisboa, 10 de maio de 2018

O Tribunal Arbitral,

(Maria do Rosário Anjos)