

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 181/2013-T

Tema: Imposto do Selo - Verba 28.1 da TGIS; prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente

## Decisão Arbitral

### 1. RELATÓRIO

**1.1.** A..., contribuinte n.º ..., com domicílio na ..., vem, nos termos do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral.

O Requerente pede pronúncia com vista à declaração de ilegalidade, com todas as consequências legais, dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, emitidos pela Autoridade Tributária e Aduaneira, no valor de € 12.546,00 (“Actos tributários contestados”).

O Requerente considera que os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, subjacentes às notificações mencionadas, devem ser anulados porquanto se encontram inquinados por erro nos pressupostos de direito, uma vez que o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) relativo a cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional, que constituem o imóvel inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do ..., é inferior a € 1.000.000.

Neste domínio, o Requerente defende que o imóvel em causa consubstancia um prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sendo cada parte susceptíveis de utilização independente objecto de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMI”) separada e face ao respectivo VPT.

Ademais, a ficção, efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, da existência de um VPT correspondente à soma dos VPT das diversas partes susceptíveis de utilização independente, em função da respectiva afectação habitacional, não encontra suporte quer na letra, quer no espírito da lei.

O Requerente defende que a atribuição de afectação habitacional, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, ao imóvel em causa, quando o mesmo é composto por partes com afectação habitacional e partes com afectação não habitacional extravasa claramente a lei, não encontrando suporte quer na sua letra, quer no seu espírito.

O Requerente considera que a interpretação efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira é desconforme com o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, ao conferir tratamento distinto a imóveis que hajam sido constituídos em propriedade horizontal e imóveis em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

Por outro lado, e a título subsidiário, o Requerente defende, ainda, que os Actos tributários contestados devem ser anulados porquanto se encontram inquinados com o vício de falta de fundamentação, na medida em que as notificações de que foi destinatário não identificam o número das liquidações subjacentes.

O Requerente apresentou alegações escritas reiterando o entendimento constante do pedido de pronúncia arbitral.

**1.2.** A Autoridade Tributária e Aduaneira respondeu, não suscitando qualquer questão prévia e defendendo, quanto ao mérito da pretensão do Requerente, que o pedido formulado não deve proceder.

A Autoridade Tributária e Aduaneira contesta a posição do Requerente uma vez que, na sua opinião, embora a liquidação de Imposto do Selo, nas situações previstas na verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS), se processe de acordo com as regras do Código do IMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, pois, não obstante o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, para efeitos de Imposto do Selo releva o prédio na sua totalidade, sendo que, à luz do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IMI, os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente não são havidos como prédios, mas apenas as fracções autónomas.

Por outro lado, a Autoridade Tributária e Aduaneira considera que as liquidações controvertidas não carecem da fundamentação legal devida, encontrando-se sujeitos ao disposto do n.º 2 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária que prevê que a fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária.

A Autoridade Tributária apresentou alegações, sem conclusões, referindo, a final, que a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras, não se podendo concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.

**1.3.** Em 28 de Novembro de 2013, o Requerente apresentou um requerimento de junção os autos dos actos tributários relativos à 3.º prestação do Imposto do Selo do ano 2012, no valor global de € 4.182,00, o qual, por se encontrar compreendido no valor do processo, não suscitou a ampliação do pedido.

**1.4.** Por despacho de 10 de Dezembro de 2013, determinou-se a junção ao processo do antedito requerimento do Requerente e, bem assim, a notificação da Requerida, que não se pronunciou.

**1.5.** No dia 17 de Dezembro de 2013 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, em que foi acordado não haver necessidade de produção de prova adicional, tendo sido determinado o prazo de 10 dias para as partes apresentarem alegações escritas.

## **2. SANEAMENTO**

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

### **3. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **3.1. Matéria de facto**

##### **3.1.1. Factos que se consideram provados**

a) O Requerente é proprietário do prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do ... (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

b) O prédio em causa é constituído por dezoito andares ou divisões susceptíveis de utilização independente e tem um VPT total de € 2.342.320,00 (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

c) Dos referidos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, dez áreas ou divisões (*in casu*, as áreas ou divisões 1.º D, 1.º E, 2.º D, 2.º E, 3.º D, 3.º E, 4.º D, 4.º E, 5.º D e 5.º E) encontram-se afectas a habitação e têm, individualmente, um VPT de € 125.460,00 (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

d) Em 22 de Março de 2013, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as liquidações de Imposto do Selo relativas a 2012, no valor individual de € 1.254,60 (totalizando € 12.546,00), incidentes sobre as divisões susceptíveis de utilização independente 1.º D, 1.º E, 2.º D, 2.º E, 3.º D, 3.º E, 4.º D, 4.º E, 5.º D e 5.º E, respectivamente, do prédio inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do ..., efectuadas ao abrigo da verba 28.1 da TGIS (processo administrativo, junto com a resposta da Requerida, cujo teor se dá como reproduzido);

e) Em Março de 2013, o Requerente foi notificado dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., relativos ao ano 2012 (1.ª

prestação), no valor global de € 4.182,00, (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

f) Em Julho de 2013, o Requerente foi notificado dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., relativos ao ano 2012 (2.ª prestação), no valor global de € 4.182,00, (documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

g) Em 26 de Julho de 2013, o Requerente apresentou o pedido de constituição do Tribunal Arbitral;

h) Em data não determinada, o Requerente foi notificado dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., relativos ao ano 2012 (3.ª prestação), no valor global de € 4.182,00, (requerimento de junção aos autos, de 28 de Novembro de 2013, cujo teor se dá como reproduzido).

### **3.1.2. Factos que se consideram não provados**

Não há factos relevantes para a decisão que se consideram não provados.

### **3.1.3. Fundamentação da matéria de facto provada**

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados no ponto 3.1.1. acima, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

## **3.2. Do Direito**

**3.2.1.** No que respeita ao mérito da causa, as questões que são objecto do presente processo são as de saber se (i) os Actos tributários contestados padecem de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito ao considerarem o somatório do VPT das áreas com afectação habitacional de prédio urbano em propriedade total, em detrimento do VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização

independente, com afectação habitacional, para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, e, bem assim, a título subsidiário, se (ii) os mesmos actos padecem de vício de falta de fundamentação decorrente da falta de identificação dos actos de liquidação.

**3.2.2.** O n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo determina que *“O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.”*

A verba 28.1 da TGIS, introduzida pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, tem, à data dos factos, a seguinte redacção:

*“Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 Por prédio com afetação habitacional: 1%”*

Do acima exposto resulta que os prédios urbanos (ou seja, *“todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos”<sup>1</sup>*), com afectação habitacional, cujo VPT constante da matriz seja igual ou superior a € 1.000.000,00 ficam sujeitos a Imposto do Selo. A taxa aplicável é, genericamente, de 1% e deve incidir *“sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP”*.

Na situação em análise, não há dúvidas que estamos perante um prédio urbano, nos termos consagrados no artigo 6.º do Código do IMI. Em concreto, trata-se de um imóvel constituído por dezoito andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, dez das quais com afectação habitacional e oito com afectação comercial, o qual dispõe de um VPT total – ou seja, resultante da soma dos VPT relativos a cada parte autónoma – de € 2.342.320,00.

---

<sup>1</sup> Cf. artigo 4.º do Código do IMI.

A AT considerou haver incidência de Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS com referência aos dez andares ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional, em virtude de, embora cada VPT individual corresponder a € 125.460,00, a soma dos respectivos VPT exceder o limiar de € 1.000.000,00.

Neste contexto, urge aferir se, no caso de prédios em propriedade total com andares ou divisões de utilização independente, como se verifica na situação concreta em análise, o VPT a considerar para efeitos de incidência de Imposto do Selo à luz da verba 28.1 da TGIS deve corresponder ao VPT de cada andar ou divisão com afectação habitacional ou, diversamente, ao VPT total do prédio, ou ainda, conforme procedimento adoptado pela AT, à soma dos VPT correspondentes a cada andar ou divisão de utilização independente com afectação habitacional.

O artigo 9.º do Código do Imposto do Selo dispõe que o valor tributável a considerar é o que resulta da TGIS.

Por seu turno, a verba 28.1 da TGIS refere que o VPT a utilizar na liquidação do Imposto do Selo corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do IMI (*“sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP”*).

Ademais, o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo prevê expressamente que *“Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”*.

Por conseguinte, importa atender às regras previstas no Código do IMI.

Este compêndio tributário dispõe no seu artigo 7.º que:

*“1 – O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos do presente Código.*

*2 – O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior determina-se:*

(...)

*b) 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.”.*

As normas acima elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.

Por seu turno, o n.º 3 do artigo 12.º do Código do IMI determina 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.”.*

Mais uma vez, o Código do IMI consagra o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano e destaca a segregação/individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente.

Por outro lado, importa trazer à colação o princípio da universalidade do VPT, segundo o qual a avaliação efectuada nos termos do Código do IMI tem plena aplicação nos restantes impostos, incluindo no Imposto do Selo. Há, assim, uma harmonização dos VPT para efeitos de tributação dos rendimentos e da riqueza, nos diversos impostos, no sentido em que o VPT determinado de acordo com as regras consagradas no Código do IMI prevalece para efeitos dos restantes impostos, nomeadamente, no IMT, nos impostos sobre o rendimento e no Imposto do Selo, sem prejuízo de regras especiais aplicáveis.

Portanto, à luz do Código do IMI, cada parte autónoma do imóvel dispõe de VPT próprio, constituindo o valor tributável para efeitos deste imposto, pelo que deve ser esse o valor tributável para efeitos de Imposto do Selo, nomeadamente, no domínio da aplicação da verba 28.1 da TGIS que, de resto, o exige expressamente ao mencionar que o valor a considerar é o *“valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP”.*



No que concerne ao artigo 2.º n.º 4 do Código do IMI invocado pela AT para defender que o Imposto do Selo incide sobre o prédio na sua totalidade, uma vez que os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente não são havidos como prédio (ao contrário do que acontece com as fracções autónomas), consideramos que o mesmo não deve merecer acolhimento.

Com efeito, a *ratio* da norma invocada reside no facto de a fracção autónoma poder pertencer a um único proprietário, pelo que à luz das normas previstas no referido compêndio tributário, deve ser tratada como um prédio. Tal não significa que, por oposição, os andares ou divisões de utilização independente tenham um enquadramento fiscal totalmente distinto.

Importa notar que andares ou divisões de utilização independente e fracções autónomas são, em substância, realidades idênticas.

De facto, ambas as realidades – andares ou divisões de utilização independente e fracções autónomas – preenchem os requisitos previstos no artigo 1415.º do Código Civil, a saber, (i) são unidades independentes, (ii) distintas e isoladas entre si e (iii) com saída própria para uma parte comum do prédio ou para a via pública.

Tais realidades divergem apenas em virtude de, no primeiro caso, não ter sido formalizada a constituição do prédio em propriedade horizontal, caso em que não pode haver proprietários distintos para as diferentes áreas, excepto em regime de compropriedade.

Acresce que a posição da AT é incoerente e sem fundamento legal, uma vez que não considera o VPT individual de cada andar ou divisão de utilização independente mas atende à respectiva afectação (*in casu*, afectação habitacional) para fazer incidir Imposto do Selo.

Por conseguinte, a posição da AT não merece acolhimento.

Posto isto, é de concluir que para efeitos de liquidação do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS deve ser tido em consideração o VPT determinado de acordo com o Código do IMI, ou seja, no caso concreto de prédios em propriedade total com andares ou divisões de utilização independente, o VPT individual de cada um dos andares ou divisões de utilização independente.

Pelo que se referiu, nenhum dos andares ou divisões de utilização independente do prédio urbano inscrito no artigo ... da matriz predial urbana da freguesia de ..., propriedade do Requerente, tem um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, pelo que não incide Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS.

À luz do que antecede, as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida pelo Requerente enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

**3.2.3.** Em face da declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, fica prejudicado o conhecimento do vício de falta de fundamentação invocado, a título subsidiário, pelo Requerente.

Com efeito, à luz do artigo 124.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes.

#### **4. DISPOSITIVO**

Face ao exposto, julga-se procedente o pedido do Requerente e, em consequência, anulam-se os Actos tributários contestados, com fundamento em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, com as legais consequências.

**Valor do processo:** fixa-se em € 12.546,00 (doze mil, quinhentos e quarenta e seis euros), de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), no artigo 97.º-A, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

**Custas:** fixa-se em € 918,00 (novecentos e dezoito euros) o valor das custas, nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo da AT.

\* \* \*

Notifique.

Lisboa, 10 de Fevereiro de 2014.

\* \* \*

A Árbitro,

Lina Ramalho

*(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131º, n.º 5 do Código de Processo Civil (ex-138.º, n.º 5), aplicável por remissão do artigo 29.º n.º 1 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.)*