

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 311/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 311/2014 – T

Tema: Imposto de Selo – verba 28.1 da TGIS

Autora / Requerente: SOCIEDADE IMOBILIÁRIA , S.A.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante ATA)

### **1. Relatório**

Em 31-03-2014, a SOCIEDADE IMOBILIÁRIA , S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede nas ... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto de Selo, da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, relativas ao ano de 2012 e ao prédio urbano sito na Rua ..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo ..., atualmente artigo ... da freguesia de Santo António, constituído em propriedade total e com 12 andares com utilização independente.

A Requerente alega que uma vez que nenhum dos andares com utilização independente tem um valor patrimonial tributário (VPT) superior a um milhão de euros (1.000.000 €), não poderá ser liquidado nem cobrado Imposto de Selo.

Em suma, a Requerente alega que as liquidações em crise enfermam de nulidade decorrente de inconstitucionalidade da norma. A Requerente entende que a norma transitória do Código do Imposto de Selo (artigo 6º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro) na parte em que se refere à criação de um novo facto tributário instantâneo reportado a 31-10-2012, à sua liquidação até final de novembro e ao pagamento do imposto até 20-12-2012, viola o princípio do Estado de direito democrático na vertente do sub-princípio da tutela da confiança e da legalidade (artigo 2 e 103º da CRP) e, numa perspetiva temporal, viola o princípio da proporcionalidade.

A Requerente refere ainda que as normas constantes dos artigos 3, 4 e 6 da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro violam o princípio da igualdade fiscal, previsto nos artigos 13º e 103º da CRP.

Como fundamento da violação do princípio da igualdade fiscal, a Requerente alega, em primeiro lugar, que não existe qualquer fundamento razoável, perceptível ou inteligível para o facto de o legislador ter optado por integrar no perímetro de incidência da verba 28 da TGIS apenas os prédios urbanos com afetação habitação, e excluir do âmbito deste imposto os prédios rústicos, os urbanos com afetação não habitacional e os prédios mistos. Alega, em segundo lugar, que a norma transitória constante do artigo 6º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, na parte em que se refere à criação de um novo facto tributário reportado a 31-10-2012, a pagar até 20-12-2012, determina que o VPT a utilizar na liquidação do imposto correspondente ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) por referência ao ano de 2011, e não por referência ao VPT dos imóveis à data do facto tributário que é 31-10-2012. E refere, em terceiro lugar, que se verifica uma violação do princípio da igualdade quando a ATA, na definição do valor dos prédios relevante para efeitos de incidência da verba 28 da TGIS (superior a um milhão de euros (1.000.000 €)), assume como relevante o valor total do prédio nos prédios urbanos em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.

A Requerente refere ainda que a norma transitória constante do artigo 6º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, viola o princípio da proibição da retroatividade fiscal previsto

---

no artigo 103º n.º 3 da CRP, na parte em que se refere à criação de um novo facto tributário instantâneo reportado a 31-10-2012, a pagar pelos sujeitos passivos do imposto até 20-12-2012.

Em suma, alega a Requerente que as liquidações objeto do pedido arbitral enfermam de erro de facto ou de erro de direito, ou de inconstitucionalidade material decorrente da violação dos princípios constitucionais da igualdade, proporcionalidade e proibição de retroatividade da lei fiscal, todos geradores da sua invalidade e anulação.

A Requerente entende também que se verifica falta de fundamentação, por não ser perceptível a um destinatário normal o motivo pelo qual se tributa a totalidade do prédio, decomposto para efeitos de liquidação, em tantas liquidações quantas as unidades suscetíveis de utilização independente, cujo valor é inferior a um milhão de euros (1.000.000 €).

Alega também a falta de audiência prévia da Requerente antes da liquidação.

Por fim, a Requerente pede que seja expressamente declarada a existência de erros dos serviços e reconhecido o direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento das liquidações em crise, 25-02-2014, até à data do seu integral reembolso.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 11-07-2014, defendendo a manutenção dos atos tributários sindicados, pedindo a absolvição do pedido, e alegando que o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência de imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada um dos andares que o componham, ainda que sejam suscetíveis de utilização independente.

Foi designada como árbitro único, em 20-05-2014, Suzana Fernandes da Costa. Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 12-06-2014.

Foi agendada a reunião prevista no artigo 18º do RJAT para o dia 19-09-2014 pelas 14:30 horas.

Em 30-07-2014, a Autoridade Tributária e Aduaneira pediu a dispensa da realização da reunião e da produção de alegações. Notificada sobre este pedido de dispensa, a Requerente nada disse.

Em 12-09-2014 foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e a produção de alegações, tendo em conta que não existiriam exceções a analisar.

Nessa altura, foi designado o dia 30-10-2014 para a prolação da decisão arbitral.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do CPPT.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias, à exceção do pedido de cumulação de pedidos.

A Requerente pede a cumulação de pedidos, alegando que estão em causa várias liquidações respeitantes ao mesmo imposto e ao mesmo prédio, pertencentes ao mesmo sujeito passivo, verificando-se identidade das circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Neste caso a cumulação de pedidos é admissível, nos termos dos artigos 104º do CPPT e 3º do RJAT, pelo que se admite.

## **2. Matéria de facto**

### **2. 1. Factos provados:**

Analisada a prova documental produzida, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente SOCIEDADE IMOBILIÁRIA , S.A. é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo ..., atualmente artigo ... da freguesia de Santo António, constituído em propriedade total e com 12 andares com utilização independente, nos termos da caderneta predial junta ao pedido arbitral como documentos 12.
  
2. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto de Selo do ano de 2012, conforme cópias juntas ao pedido arbitral como documentos 1 a 11:
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 980,20 €, relativa ao 1º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 98.020,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 980,20 €, relativa ao 1º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 98.020,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, relativa ao 2º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 99.050,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, relativa ao 2º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 99.050,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, relativa ao 3º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 99.050,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, relativa ao 3º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 99.050,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 1.000,80 €, relativa ao 4º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 100.080,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 1.000,80 €, relativa ao 4º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 100.080,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 1.898,80 €, relativa ao 5º andar do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 189.880,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 415,90 €, relativa à cave do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 41.590,00 €;
  - liquidação n.º 2013 ... no valor de 936,20 €, relativa ao rés do chão esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 93.620,00 €.

3. A data limite de pagamento destas liquidações foi o dia 31-12-2013.
4. A Requerente procedeu ao pagamento, em 25-02-2014, de todas as liquidações de Imposto de Selo acima referidas.
5. Das referidas liquidações de Imposto de Selo consta que o valor patrimonial total do prédio é de um milhão, cento e dezassete mil e quatrocentos e noventa euros (1.117.490,00 €).

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

## **2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:**

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos.

## **3. Matéria de direito:**

### **3.1. Objeto e âmbito do presente processo**

Constituem questões decidendas nos presentes autos:

- saber se a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), no caso de prédios não constituídos em propriedade horizontal, incide sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global), ou, antes, sobre o valor patrimonial tributário de cada parte do prédio com utilização económica independente;

- saber se a norma transitória constante do artigo 6º n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro viola:

- o princípio do Estado de direito democrático na vertente do sub-princípio da tutela da confiança e da legalidade (artigo 2 e 103º da CRP), e, numa perspetiva temporal, se viola o princípio da proporcionalidade;
- o princípio da igualdade fiscal, previsto nos artigos 13º e 103º da CRP.

Sobre a primeira questão já se pronunciaram, entre outros, os acórdãos do CAAD proferidos nos processos número 50/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 183/2013-T, 272/2013-T, 280/2013-T, 26/2014-T, 88/2014-T, 206/2014-T e 290/2014-T.

### **3.2. Questão do valor patrimonial tributário relevante para aplicação da verba 28.1 da TGIS e da suposta violação do princípio da igualdade**

Segundo a Autoridade Tributária e Aduaneira, num prédio em propriedade vertical (ou não constituído em regime de propriedade horizontal) o critério para a determinação da incidência do imposto de selo é o valor patrimonial tributário global dos andares e divisões destinadas à habitação.

Já para a Requerente a sujeição ao imposto do selo contido na verba nº 28.1 da TGIS deve ser aferida não pelo valor total do prédio mas pelo valor atribuído a cada uma das partes com utilização independente, em função do VPT respetivo, devendo seguir o mesmo critério da determinação do IMI.

Vejamos:

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28 à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), com a seguinte redação:

“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 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1 % (...);

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011; (...)

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;”

A verba 28.1 TGIS e as subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, contém um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária que é o de “prédio com afetação habitacional”.

Por sua vez, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, dispõe que “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”

A norma de incidência refere-se a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT aos termos do disposto no artigo 38º e seguintes do mesmo código.

Por sua vez o art.º 6.º do CIMI indica as diferentes espécies de prédios urbanos, e determina 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.” (vd. alínea a) do nº 1) do art.º 6.º CIMI).

Há assim que concluir que para o legislador é irrelevante que o prédio esteja em propriedade vertical ou em propriedade horizontal, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Uma vez que o CIS remete para o CIMI, devemos considerar que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões



com utilização independente, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal.

Daí decorre que o respetivo IMI, bem como o Imposto de Selo, são liquidados individualmente em relação a cada uma das partes. Por esse facto, o critério legal para definir a incidência do novo imposto terá de ser o mesmo.

Assim se conclui como no acórdão CAAD 50/2013-T, segundo o qual “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 da verba 28.1 da TGIS”.

Resulta assim da lei que só haveria lugar a incidência do imposto de selo da verba 28.1 da TGIS se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a um milhão de euros (1.000.000,00 €), o que não ocorre nos presentes autos.

O critério defendido pela ATA, que tem em conta a soma das partes, com o argumento de que o prédio não se encontraria constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta do CIMI e que se aplica por remissão, em sede de Imposto de Selo.

Acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o Imposto de Selo a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00 €) – “*sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI.*”

Em conclusão o valor patrimonial relevante para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS é o VPT da parte, andar ou divisão com utilização independente.

Alega a Requerente que a aplicação da verba 28.1 da TGIS viola diretamente o princípio da igualdade consagrado nos artigos 13º e 104º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

De acordo com a interpretação sufragada supra, a tributação de partes com utilização independente de valor inferior a um milhão de euros não se encontra abrangida pela norma de incidência; logo, a sua tributação viola efetivamente o princípio da igualdade, mais concretamente nos seus corolários de capacidade contributiva e proporcionalidade fiscal.

Relativamente ao princípio da igualdade vejam-se os acórdãos CAAD n.º 50/2012-T e 218/2013-T, e os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 142/04 e 187/2013.

Concluimos como no acórdão do CAAD n.º 218/2013-T, “a liquidação de Imposto de Selo ora em apreciação viola manifestamente o princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 13º da RCP, porque: i) é baseada numa norma que trata contribuintes que se encontram em situações idênticas de forma bem diferente, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva; ii) é baseado numa solução legal arbitrária desprovida de qualquer fundamento racional.”

No caso dos autos o prédio em questão encontra-se em propriedade vertical e contém vários 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 um milhão de euros (1.000.000,00 €), como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na Verba 28 da TGIS.

Olhando agora à *ratio legis* do preceito em questão na verba 28.1 TGIS e citando o acórdão CAAD 50/2013-T “o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00€), sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo

com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00 €).

Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.” Já quando aplicado a uma parte ou fração que não exceda o referido valor de um milhão de euros não se encontrará verificada a norma de incidência.

O princípio da igualdade fiscal determina que se deva tratar fiscalmente de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente. Ora, não se justifica o tratamento diferenciado das frações ou partes de um prédio só pelo facto de o mesmo já se encontrar em propriedade horizontal, desde que as frações ou partes tenham utilização independente.

Como refere o acórdão CAAD do processo n.º 218/2013-T, “O princípio da igualdade fiscal tem por base o princípio geral da igualdade previsto no artigo 13º da CRP, dele resultando o princípio da capacidade contributiva que, por imperativo constitucional, é o pressuposto e o critério da tributação.

Conforme refere Casalta Nabais, o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo “a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério — o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical) (Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5.ª edição, Coimbra, 2009, pág. 151 -152).”

No acórdão CAAD do processo n.º 50/2013-T pode ler-se que “O legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente. Ora, se o prédio se encontrasse em regime

de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações habitacionais sofreria incidência do novo imposto.”

Assim, e na linha da jurisprudência do TC e do CAAD, concluímos pela violação do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

### **3.3. Questões de conhecimento prejudicado**

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objeto do presente processo, por vício que impede a renovação dos atos, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pela Requerente.

Na verdade, o artigo 124º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º 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, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao ato impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente aos atos cuja declaração de ilegalidade pediu.

### **4. Dos juros indemnizatórios**

Enfermando de ilegalidade as liquidações de Imposto de Selo n.º 2013 ... no valor de 980,20 €, n.º 2013 ... no valor de 980,20 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 1.000,80 €, n.º 2013 ... no valor de 1.000,80 €, n.º 2013 ... no valor de 1.898,80 €, n.º 2013 ... no valor de 415,90 €, n.º 2013 ... no valor de 936,20 €,

são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento do imposto até ao integral reembolso por parte da ATA, nos termos dos artigos 43º da LGT e 61º n.º 2 do CPPT.

## **5. Decisão**

Em face do exposto, determina-se:

- julgar totalmente procedente o pedido formulado pelas Requerentes no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade das liquidações de Imposto de Selo do ano de 2012, n.º 2013 ... no valor de 980,20 €, n.º 2013 ... no valor de 980,20 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 990,50 €, n.º 2013 ... no valor de 1.000,80 €, n.º 2013 ... no valor de 1.000,80 €, n.º 2013 ... no valor de 1.898,80 €, n.º 2013 ... no valor de 415,90 €, n.º 2013 ... no valor de 936,20 €;
- julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente, o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo.

## **6. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 11.174,90 €.

## **7. Custas:**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 918,00 €, devidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 30 de outubro de 2014.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa