

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 372/2014-T**

**Tema: IS - Verba 28 da TGIS; VPT de prédios urbanos com afetação habitacional.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 372/2014-T

Tema: IS - Verba 28 da TGIS; VPT de prédios urbanos com afetação habitacional

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A (Requerente), contribuinte n.º ..., notificado que foi das liquidações de Imposto do Selo a que correspondem os números, ...1; ...2; ...3; ...4; ...5; ...6; ...7; ...8; ...9; ...10; ...11; ...12 apresentou, em 09/05/2014, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo no montante total de € 13 326,80.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 30/06/2014 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.

1.3. No dia 15/07/2014 ficou constituído o tribunal com árbitro singular.

1.4. O Requerente, em 25/07/2014, veio juntar os documentos da 2.ª prestação do Imposto do Selo, relativo ao ano de 2013 e a que correspondem os números ...13; ...14; ...15; ...16; ...17; ...18; ...19; ...20; ...21; ...22; ...23 e ...24.

1.5. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do RJAT foi a Administração Tributária (AT), em 29/07/2014 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional. Bem como, para, querendo, exercer o contraditório relativamente aos documentos juntos em 25/07/2014.

1.6. Em 01/10/2014 a AT apresentou a sua Resposta.

1.7. A Requerida foi novamente notificada no dia 25/11/2014 para exercer o contraditório relativamente ao teor do requerimento apresentado em 25/07/2014.

1.8. A Requerida nada disse.

1.9. O tribunal em 09/12/2014 perante a ausência de solicitação de produção de prova adicional e ao abrigo do princípio da livre determinação das diligências de produção de prova e da autonomia do tribunal na condução do processo, determinou a dispensa da reunião a que alude o art. 17.º, n.º 1 do RJAT. Mais, concedeu prazo de 10 dias para a apresentação de alegações e agendou a data para prolação de decisão final no dia 12/01/2015.

1.10. O Requerente no dia 22/12/2014 apresentou as suas alegações, nas quais reitera toda a matéria de facto e de direito descrita no pedido de pronúncia arbitral.

## **2. SANEAMENTO**

A cumulação de pedidos subjacentes ao de pronúncia arbitral é admissível, porquanto tem por objecto actos de liquidação do mesmo imposto, o do selo. Como também se verifica a identidade entre a matéria de facto e porque a procedência do pedido depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, cfr. art. 3.º, n.º 1 do RJAT.

A AT na sua resposta defende que o Requerente não juntou ao processo os documentos susceptíveis de sustentar o pedido de pronúncia arbitral, como o art. 10.º, n.º 2, al. d) do RJAT exige. Ou seja, imputa ao pedido a omissão dos elementos de prova dos factos alegados. Contudo, consultado o sistema de gestão processual do CAAD, verificou-se que

o Requerente fez acompanhar o seu pedido de 12 liquidações de Imposto do Selo (verba 28.1) do ano de 2013 e nas quais este consta como sujeito passivo. Deste modo, não pode proceder a excepção invocada pela AT.

Assim, o processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se consequentemente as condições para ser proferida a decisão final.

### **3. POSIÇÕES DAS PARTES**

São duas as posições em confronto, a do Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta.

Sintetizando:

O Requerente entende que:

- a) *“Apesar da falta de submissão do prédio ao regime da propriedade horizontal (no ano de 2013), a AT efectuou tantas liquidações de imposto de selo, quantos os seus andares com afectação habitacional, sinal evidente de que a sujeição a esse imposto não é determinada pela soma dos VPT de todos esses andares ou divisões, mas pelo VPT de cada um”.*
- b) *“...este é um sinal evidente de que a sujeição a esse imposto não é determinada pela soma dos VPT de todas essas inscrições matriciais, mas pelo VPT de cada uma delas”;*
- c) *“O VPT constante da matriz, para efeitos de aplicação da norma de incidência constante na verba nº 28 da TGIS, só pode ser o da inscrição matricial correspondente a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional e não o correspondente à soma de todos os VPT dos andares que o compõem”;*

- d) *“Caso a sujeição ao imposto da verba nº 28 da TGIS de cada andar com afectação habitacional devesse ser determinada pelo somatório dos VPT das demais habitações independentes existentes no mesmo prédio, o facto tributário deixaria de ser o valor da habitação, mas a concentração de várias habitações num dado prédio”.*
- e) Conclui alegando que: *“...a lei, em lugar nenhum, fundamenta a razão de ser da singularização dos titulares do património imobiliário com afectação habitacional, para efeitos de os sujeitar ao imposto de selo, bem como da exclusão de outros detentores de património imobiliário de afectação não habitacional do âmbito de incidência do imposto”, pelo que a norma de incidência da verba nº 28 da TGIS é inconstitucional “a) Por violar o princípio da igualdade, previsto no art. 13º da Constituição da República Portuguesa (...) que nos diz que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei e que ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão, nomeadamente, da sua situação económica; e b) Por violar o art. 104º, nº 3 da CRP, que nos diz que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”.*

Doutro modo, advoga a AT que:

- a) *“Não se pode entender, sob pena de violação do próprio elemento literal da norma, ao contrário do que resulta das liquidações de imposto de selo impugnadas, como esse valor possa a qualquer título ser entendido como a soma do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos susceptíveis de afectação habitacional.”;*
- b) *“Tal interpretação não tem correspondência com a letra da verba 28.1. da Tabela Geral.”;*
- c) *“Caso a sujeição de cada habitação ao imposto de selo da verba 28 da Tabela Geral devesse ser determinada em função das demais habitações do prédio,*

*como está subjacente à liquidação impugnada, o facto tributário deixaria de ser o valor patrimonial tributário susceptível de ser imputado a cada habitação, mas o valor patrimonial tributário integral de cada prédio urbano.”;*

*d) A concentração em cada prédio de habitações independentes não é, assim, susceptível de desencadear a incidência do imposto de selo sobre cada uma delas.”;*

*e) Defende ainda que outra interpretação seria inconstitucional pois: “...violaria (...) a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no art. 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (C.R.P.)”.*

## **4. MATÉRIA DE FACTO**

### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

4.1.1. O Requerente é proprietário de um imóvel a que corresponde a inscrição ..., Urbano, ... (...)

4.1.2. Tal prédio compreende 12 andares com utilização independente, inscritos na matriz predial urbana da freguesia do ... (...) do seguinte modo:

- a) RC E, com um VPT de € 104 140, habitação;
- b) RC D, com um VPT de € 104 140, habitação;
- c) 1 E, com um VPT de € 111 550, habitação;
- d) 1 D, com um VPT de € 111 550, habitação;
- e) 2 E, com um VPT de € 111 550, habitação;

- f) 2 D, com um VPT de € 111 550, habitação;
- g) 3.º E, com um VPT de € 112 660, habitação;
- h) 3.º D, com um VPT de € 112 660, habitação;
- i) 4.º E, com um VPT de € 112 660, habitação;
- j) 4.º D, com um VPT de € 112 660, habitação;
- l) 5.º E, com um VPT de € 113 780, habitação;
- m) 5.º D, com um VPT de € 113 780, habitação.

4.1.3. O Requerente foi notificado das liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2013, em relação a cada uma de tais inscrições no montante global de € 13 326,80 e que se decompõem do seguinte modo:

- a) RC E, documento ..., no montante de € 1041,40;
- b) RC D, documento ..., no montante de € 1041,40;
- c) 1.º E, documento ..., no montante de € 1115,50;
- d) 1.º D, documento ..., no montante de € 1115,50;
- e) 2.º E, documento ..., no montante de € 1115,50;
- f) 2.º D, documento ..., no montante de € 1115,50;
- g) 3.º E, documento ..., no montante de € 1126,60;
- h) 3.º D, documento ..., no montante de € 1126,60;
- i) 4.º E, documento ..., no montante de € 1126,60;
- j) 4.º D, documento ..., no montante de € 1126,60;

l) 5.º E, documento ..., no montante de € 1137,80;

m) 5.º D, documento ..., no montante de € 1137,80.

4.1.4. O imóvel identificado em 4.1.1. não se encontrava constituído em propriedade horizontal em 31 de Dezembro de 2013.

## **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Não existem factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

## **4.3. FUNDAMENTAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO QUE SE CONSIDERA PROVADA**

Os factos dados como provados têm génese nos documentos utilizados para cada um dos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa. De igual modo, também se deram como assentes os factos não impugnados.

## **5. O DIREITO**

Ressuma assim do exposto que são duas as questões que o tribunal tem de decidir, apurar se a sujeição à norma de incidência do art. 28.º da TGIS deve ser concretizada pelo VPT correspondente a cada uma das partes, andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ou, se pelo contrário, pela soma do VPT de cada uma de tais partes. E, em segundo lugar, determinar se a interpretação que conclui que há incidência de Imposto do Selo quando a soma do VPT de cada uma das fracções susceptíveis de utilização independente é superior a € 1 000 000, viola o princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP e o da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no art. 103.º, n.º 2, igualmente da CRP.

Para concretizar tal tarefa há, desde logo, que procurar a norma cujas partes dissentem na sua interpretação.

Assim, o art. 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo (CIS) e a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), dispõem que se encontram sujeitos a tributação: *“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 afectação habitacional - 1 %...”<sup>1</sup>.*

Em primeiro lugar é necessário perscrutar o conceito de *“prédio com afectação habitacional”* a que alude a norma em interpretação e o de *“valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP”*. Ora não sendo possível resolver a questão com recurso ao CIS é por força da estatuição do art. 67.º, n.º 2 do CIS necessário aplicar as normas do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

Consequentemente, dispõe o art. 2.º do CIMI sobre o conceito de prédio:

*“1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.*

*2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.*

*3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.*

*4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”*

---

<sup>1</sup> Na redacção em vigor à data do facto tributário.

Ora, o conceito de prédio em sede de IMI é, como sabemos, dotado de maior amplitude em relação a outro vertido no 204.º, n.º 2 do Código Civil (CC) e engloba três elementos, mais concretamente, um de natureza física, o segundo de carácter jurídico e o último de natureza económica, cfr. JOSÉ MARTINS ALFARO, *Código do Imposto Municipal sobre Imóveis – Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2004, pág. 118 a 123. O primeiro exige a referência a uma fracção de território, abrangendo, designadamente, edifícios e construções nela incorporados com carácter de permanência. O elemento de carácter jurídico exige que a coisa, móvel ou imóvel, pertença ao património de uma pessoa singular ou colectiva. Em terceiro lugar, o elemento de natureza económica exige que a coisa tenha um valor económico.

No que concerne ao conceito de prédio urbano, o art. 6.º do CIMI descreve as suas várias categorias, sendo fundamental para a subsunção em cada uma delas, a natureza da utilização, isto é, o fim a que o mesmo se destina. E, nada na economia do art. 6.º, n.º 1, al. a) do CIMI impede que se classifiquem as partes de um prédio em propriedade vertical, com divisões ou andares susceptíveis de utilização independente, com uma utilização habitacional, como “*prédio com afectação habitacional*”. Relevante é, repete-se, a sua utilização. E a conclusão diferente não é possível chegar pela interpretação do art. 2.º, n.º 4 do CIMI que eleva cada fracção autónoma em propriedade horizontal à categoria de prédio. Na verdade, também neste último normativo não se consegue vislumbrar nenhum fundamento para discriminar entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, no que tange à sua subsunção como prédios urbanos e habitacionais, de acordo com toda a economia da verba 28 da TGIS. Por outras palavras, se o legislador não tratou diferentemente os prédios em propriedade vertical em relação àqueles constituídos em propriedade horizontal, não deve o intérprete fazê-lo<sup>2</sup>.

Bem pelo contrário, a inscrição matricial e a determinação do VPT bem demonstram a similitude de tratamento legislativo. Com efeito, as partes dotadas de independência económica devem, cada uma delas, ser objecto de inscrição matricial

---

<sup>2</sup> V. neste sentido a decisão arbitral proferida no processo n.º 50/2013 – T, de 29/10/2013.

separada e, conseqüentemente, deverá de igual modo constar autonomamente o respectivo VPT, cfr. art. 2, n.º 4, art. 7.º, n.º 2, al. b) e art. 12.º, n.º 3 todos do CIMI. O que, tem refracção em sede de liquidação, na medida em que existirá uma por cada parte, divisão ou andar objecto de utilização separada.

Revertendo tal interpretação para os presentes autos, existem 12 andares do imóvel com utilização habitacional independente que, à data do facto tributário, 31 de Dezembro de 2013, ainda não se encontrava constituído em propriedade horizontal e, por conseguinte, desde logo, dúvidas não existem que os mesmos devem ser classificados como “*prédio com afectação habitacional*” de natureza urbana.

Importa ainda dilucidar o outro recorte gráfico da verba de CIS em interpretação, isto é, o “*valor patrimonial tributário para efeito de IMP*”.

A este respeito, como já se descreveu acima, o CIMI prevê a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente no que tange à inscrição matricial e à especificação do respectivo VPT. Tal observação é igualmente válida a propósito da conseqüente liquidação, como dispõe o art. 113.º, n.º 1 e o art. 119.º, n.º 1, ambos do último diploma citado. Com efeito, se o imposto é liquidado “*...com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios (nosso sublinhado) e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes (nosso sublinhado) ...*” e o documento de cobrança deve conter a “*...discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta...*”, tal significa que, não só o VPT para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS a considerar é aquele objecto da inscrição matricial separada, como também nada obsta à qualificação como “*prédio com afectação habitacional*” de partes, andares ou divisões com utilização independente.

Ora, se nenhum dos andares do Requerente ultrapassava o VPT de € 1 000 000, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade.

Defende ainda a AT que seria inconstitucional, por violação do princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto, a interpretação da verba 28.1 da TGIS diversa daquela que conclui que o VPT relevante para tal norma de incidência tem de ser o valor patrimonial tributário global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes. Se assim fosse, não se compreenderia a referência expressa ao “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMP*”. E esse, dúvidas não existem, é objecto de autonomização em relação a cada uma das partes susceptíveis de utilização independente. De igual modo, também não encontraríamos argumento para a emissão de notas de liquidação autónomas. Acresce ainda que, perante a remissão expressa do art. 67.º, n.º 2 do CIS para o CIMI, no que concerne às matérias não reguladas, as partes, andares ou divisões com autonomia são enquadráveis nos prédios classificados como urbanos e habitacionais, cfr. art. 2.º, 3.º e 6.º, todos do CIMI. Deste modo, entende-se que a referida interpretação não padece de inconstitucionalidade.

Finalmente, se o tribunal acolheu o pedido do Requerente de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo, prejudicado fica o conhecimento dos restantes vícios por este imputados, cfr. art. 124.º do CPPT aplicável por força do previsto no art. 29.º, n.º 1 do RJAT.

## **6. DECISÃO**

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide julgar-se procedente o pedido arbitral, com a consequente expurgação da ordem jurídica dos actos objecto dos autos.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 13 326,80, nos termos do art. 97.º- A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) e b) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## 8. CUSTAS

Custas a cargo da AT, no montante de € 918, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2015

O árbitro singular,

Francisco Nicolau Domingos

\*\*\*

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga