

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 380/2014 - T

Tema: IS– Propriedade vertical; Verba 28.1 da TGIS

## DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 380/2014 - T

Tema: Imposto do Selo – Propriedade vertical; Verba 28.1 da TGIS

### I. RELATÓRIO

A, contribuinte fiscal n.º... , residente na ... , doravante designada por Requerente, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2º nº 1 a) e 10º nº 1 a), ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, abreviadamente designado por RJAT), peticionando a declaração de nulidade dos 14 actos tributários de liquidação de Imposto do Selo (IS), referentes ao ano de 2013, no montante total de € 14.094,10, ou, caso assim se não entenda, a sua anulação.

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

- a) é proprietária de diversas divisões do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ... da freguesia ... ;
- b) o prédio é constituído por 15 andares ou divisões com utilização independente;
- c) cada um dos andares ou unidades susceptíveis de utilização independente foi individualmente avaliado para os efeitos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), não detendo nenhum deles um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 milhão de euros;

- d) a Administração Tributária considerou ser a Requerente sujeito passivo do Imposto do Selo, verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), por ser proprietária de um prédio com um valor patrimonial tributário de € 1.409.410,00, resultante da soma dos valores das várias divisões afectas a habitação detidas pela Requerente no prédio a que se alude em a) anterior;
- e) o critério para a tributação em sede de Imposto do Selo deve ter em conta o valor patrimonial constante da matriz de cada um dos andares individualmente considerados;
- f) para efeitos de sujeição ou não a Imposto do Selo, não pode a Administração Tributária considerar como valor de referência o valor total do prédio constituído em propriedade vertical, procedendo à soma dos valores das divisões com utilização independente;
- g) o legislador estabeleceu expressamente que o Imposto do Selo incidiria apenas sobre os prédios cujo valor patrimonial tributário fosse igual ou superior a 1 milhão de euros, o que não é o caso de nenhuma das divisões com utilização independente detidas pela Requerente no prédio a que se alude em a) anterior.

Para além do erro sobre os pressupostos, que a Requerente invoca enfermarem as liquidações em crise, a Requerente imputa ainda, quer à notificação das notas cobrança, quer às próprias liquidações, o vício de falta de fundamentação, alegando ainda, quanto à notificação das notas de cobrança, que esta não contém os elementos a que se referem os artigos 36º nº 2, 37º nº 1 e 39º nº 12, todos do CPPT.

Mais invoca a preterição de formalidade essencial, por não ter a AT dado à Requerente a possibilidade de exercer o direito de audição prévia antes da elaboração das liquidações em crise.

A Requerente juntou 16 documentos, não tendo arrolado testemunhas.

No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, nos termos do disposto no artigo 6º nº 1 do RJAT, foi designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

O tribunal arbitral colectivo foi constituído em 18 de Julho de 2014.

Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17º do RJAT, a Requerida apresentou resposta, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) o prédio em causa nos presentes autos encontra-se constituído em regime de propriedade total e é composto por 14 partes susceptíveis de utilização independente, destinadas a habitação;
- b) por tal razão, o seu valor patrimonial foi determinado separadamente, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 7º nº 2 b) do CIMI, sendo o valor patrimonial tributário, na sua totalidade, no montante de € 1.409.410,00;
- c) para efeitos de IMI e de Imposto do Selo, a Requerente não é proprietária de 14 fracções autónomas, mas sim de um único prédio;
- d) a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados, e a lei fiscal respeita tal diferença;
- e) o intérprete e aplicador da lei fiscal não pode aplicar, por analogia, ao regime da propriedade total, o regime da propriedade horizontal, quer por respeito ao disposto no artigo 11.º, n.º 2 da LGT, quer por não se tratar da existência de uma lacuna da lei;
- f) a inscrição matricial nos termos do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI, que parte da avaliação autónoma dos andares ou divisões independentes, não afecta a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral efectuada com base no valor patrimonial tributário total do prédio.

A Requerida não juntou documentos, não arrolou testemunhas nem juntou o processo administrativo.

A reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações orais e escritas, foi dispensada, sem oposição das partes, atento o facto de, por um lado, não terem sido articuladas matérias susceptíveis de discussão na dita reunião e, por outro lado, o processo conter todos os elementos documentais necessários e suficientes para decidir de Direito.

## II. QUESTÕES A DECIDIR:

Atentas as posições assumidas pelas Partes, reflectidas nos argumentos expendidos, cumpre:

- (i) aferir da nulidade da notificação dos actos tributários, por falta de elementos essenciais da notificação;
- (ii) aferir da anulabilidade das notas de cobrança por falta de fundamentação;
- (iii) aferir da anulabilidade das liquidações por preterição de audiência prévia pela AT;
  
- (iv) determinar qual o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo nos casos de prédios constituídos em regime de propriedade total, compostos por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional: se o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões do prédio isoladamente consideradas ou o valor patrimonial tributário correspondente à soma de todos os valores patrimoniais tributários das divisões que o compõem.

## III. MATÉRIA DE FACTO:

### a. Factos provados:

Com relevância para a decisão a proferir nos presentes autos, deram-se como provados os seguintes factos:

1. A Requerente é dona e legítima proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial sob o artigo ...,da freguesia de ...;
2. O prédio a que se alude em 1) anterior é um prédio em regime de propriedade total, sendo composto por quinze (15) andares ou divisões susceptíveis de utilização independente;
3. Dos quinze (15) andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, catorze foram classificados como afectos à habitação e um como serviços;

4. Cada um dos quinze andares ou unidades independentes foi avaliado separadamente, para efeitos de IMI;
5. Nenhum dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00;
6. Com referência ao ano de 2013 e ao prédio a que se alude em 1. anterior, a Requerida liquidou Imposto do Selo correspondente à Verba 28.1 da TGIS, no valor global de € 14.094,10;
7. Tendo sido a Requerente notificada das notas de cobrança, nos termos e com o teor constante dos documentos números 1 a 14, juntos com o requerimento inicial;
8. Por requerimento datado de 07 de Maio de 2014, a Requerente solicitou à AT passagem de certidão nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 37º nº 1 do CPPT, com o conteúdo do documento junto com o requerimento inicial sob o número 15;
9. A AT não procedeu à passagem da certidão requerida pela Requerente.

b. Factos não provados

Com interesse para os autos, nenhum outro facto se provou.

c. Fundamentação da matéria de facto

A convicção acerca dos factos tidos como provados formou-se tendo por base a prova documental junta pela Requerente, indicada relativamente a cada um dos pontos, e cuja adesão à realidade não foi questionada.

#### IV. CUMULAÇÃO DE PEDIDOS

Verifica-se a identidade da natureza dos factos tributários, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão, nada obstando a que, nos termos do artigo 3.º do RJAT e do artigo 104.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, se proceda à cumulação de pedidos.

V. SANEAMENTO:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

Não existem nulidades que invalidem o processado.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

VI. DO DIREITO:

(i) Da falta de elementos essenciais da notificação:

A Requerente começa por invocar que as notas de cobrança que lhe foram notificadas não contêm todos os elementos legalmente exigidos pelo CPPT, violando o disposto nos artigos 36.º, n.º 2, 37.º, n.º 1 e 39.º, n.º 12, todos daquele diploma.

Mais alega que não lhe foram notificadas as liquidações de Imposto do Selo aqui reclamadas – das quais apenas teve conhecimento da respectiva data –, nem os fundamentos, de facto e de direito, que determinaram a tributação em sede de Imposto do Selo do prédio em causa nos presentes autos.

Conclui, peticionando a declaração de nulidade das indicadas notificações, por violação dos já referidos artigos 36.º, n.º 2, 37.º, n.º 1 e 39.º, n.º 12 do CPPT.

Não tendo sido juntas aos autos as liquidações do Imposto do Selo, não nos poderemos pronunciar sobre os vícios a estas imputados, pelo que apenas nos deteremos sobre as notas de cobrança.

E, quanto a estas, a verdade é que nenhum vício parece poder ser imputado.

De facto, os requisitos previstos no artigo 36º nº 2 do CPPT referem-se à notificação de “*actos em matéria tributária que afectem direitos e interesses legítimos dos contribuintes*”.

O acto em matéria tributária será, pois, *in casu*, o acto de liquidação do Imposto do Selo, que a Requerente alega não lhe ter sido notificado.

Será, assim, para as notificações dos actos de liquidação de tributos que a lei exige o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 36º nº 2 do CPPT.

Mas, o que a Requerente invoca não são quaisquer vícios imputáveis às liquidações mas sim às notas de cobrança do Imposto do Selo.

Quanto às notas de cobrança, resulta do disposto no artigo 46º nº 5 do CIS que, havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere a verba nº 28 da Tabela Geral, o documento de cobrança é emitido nos prazos, termos e condições definidos no artigo 119º do CIMI, com as devidas adaptações.

Já o citado artigo 119º do CIMI dispõe que “*os Serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.*”

Confrontadas as notas de cobrança notificadas à Requerente verifica-se que estas contêm, por referência ao citado artigo 119º do CIMI, os seguintes elementos:

- a) discriminação do prédio;
- b) suas partes susceptíveis de utilização independente;
- c) respectivo valor patrimonial tributário.

Cumprem assim, as notas de cobrança notificadas à Requerente todos os requisitos previstos no citado artigo 119º do CIMI, exceptuado, naturalmente, por não ser aplicável ao Imposto do Selo, o relativo à colecta imputada a cada município da localização dos prédios.

Verificados todos estes requisitos, conclui-se que nenhum vício poderá ser imputado às notas de cobrança em causa nos presentes autos.

Não procede, por isso, o vício formal invocado pela Requerente de nulidade das notificações efectuadas, por falta de elementos essenciais.

(ii) Da falta de fundamentação das notas de cobrança:

Alega ainda a Requerente que as liquidações em causa nos presentes autos, bem como as notas de cobrança notificadas, padecem de vício de falta de fundamentação, sendo por via disso, anuláveis, nos termos do disposto nos artigos 99º c) do CPPT e 135º do CPA, *ex vi* artigo 2º d) do CPPT.

Mais uma vez, não tendo sido juntas aos autos as liquidações em crise, não nos poderemos pronunciar sobre a invocada falta de fundamentação das mesmas, pelo que apenas apreciaremos a invocada irregularidade quanto às notas de cobrança notificadas à Requerente.

Quanto a estas, parece que a Requerente confunde, uma vez mais, o conceito de nota de cobrança com o conceito de liquidação.

Com efeito, dispõe o artigo 77º da LGT:

*“1 – A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*

*2 – A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.”.*



Pela simples leitura do citado preceito, verifica-se que o dever de fundamentação nele previsto se reporta à decisão de procedimento e aos actos tributários, não sendo, pois, aplicável às simples notas de cobrança.

Quanto a estas, conforme já exposto, a lei apenas impõe o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 119º do CIMI os quais, como já vimos, se consideram verificados.

Ora, entre estes requisitos não se inclui a fundamentação das notas de cobrança, o que, aliás, se percebe, já que estas mais não passam do corolário lógico da liquidação previamente efectuada.

É, pois, relativamente às liquidações, enquanto actos tributários, que a lei impõe o dever de fundamentação, enquanto direito consagrado e constitucionalmente garantido dos cidadãos (artigo 268º n.º 3, da Constituição da República Portuguesa) e acto definidor da posição da Administração Tributária perante os particulares, por forma a que o sujeito passivo possa inferir o raciocínio seguido pela AT para decidir no sentido em que decidiu e não noutro.

O dever de fundamentação permite, assim, a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, de modo a que aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear os mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação<sup>1</sup>.

É precisamente por tal razão que o artigo 77.º n.º 2 da Lei Geral Tributária impõe que a decisão do procedimento contenha “*as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”, pois que apenas desta forma pode o sujeito passivo do imposto apreender a razão de ser do acto tributário e ponderar as reacções ao mesmo.

Aliás, não pode deixar de se referir, conforme bem frisa a Requerida, que, atendendo à exposição de factos e à fundamentação utilizada pela Requerente, resulta claro que esta percebeu exactamente qual o caminho traçado para a liquidação do Imposto do Selo, pelo

---

<sup>1</sup> Cfr. Ac. STA de 19NOV2008, processo número 194/08, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt). No mesmo sentido, veja-se o Ac. TCA Norte de 13OUT2005, processo número 00584/03, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

que sempre se teria de entender ultrapassado o vício formal invocado de falta de fundamentação.

Tanto assim é que a Requerente defendeu-se da decisão de tributação da Administração Tributária, invocando que o valor patrimonial tributário a ter em conta para efeitos de tributação do Imposto do Selo, ao abrigo da Verba 28.1 da TGIS, deverá ser o correspondente ao das unidades ou divisões susceptíveis de utilização independente individualmente consideradas e não ao valor patrimonial tributário global do prédio urbano.

A este propósito, decidiu o STA<sup>2</sup> que *“não ocorre o vício formal de falta de fundamentação se a própria impugnante expressamente revela ter compreendido perfeitamente o processo lógico e jurídico que conduziu à decisão de tributação, reconhecendo ter percebido os pressupostos concretamente levados em conta pelo autor do acto e as razões por que foram alcançados os valores tributados, denunciando o percurso cognoscitivo e valorativo percorrido (...)”*.

Se estes pressupostos e razões correspondem ou não à realidade é questão que tem a ver com o mérito e já não com a forma e que, portanto, se coloca numa outra dimensão de que não cumpre, neste ponto, conhecer.

Sem prejuízo do exposto, a verdade é que, não impondo a lei às notas de cobrança qualquer outro requisito para além dos previstos no artigo 119º do CIMI, designadamente o dever de fundamentação, parece evidente não poder ser imputável a estas notas de cobrança qualquer vício de falta de fundamentação.

(iii) Da falta de audição prévia:

Alega a Requerente que a AT não lhe concedeu o direito, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, de audição prévia antes da elaboração das liquidações nas quais têm origem as notas de cobrança em causa nos presentes autos.

---

<sup>2</sup> Acórdão de 30JAN2013, processo número 0105/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt),

Conclui, peticionando a anulação das liquidações, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 99º do CPPT e 135º do CPA, *ex vi* artigo 2º d) do CPPT.

Vejamos se assiste razão à Requerente.

É certo que a alínea a) do nº 1 do artigo 60.º LGT prevê a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, designadamente através do direito de audição antes da liquidação.

É igualmente certo que a preterição do direito de audiência prévia, por parte da administração, determina a anulação do respectivo acto, em resultado da conjugação do disposto nos artigos 133.º e 135.º do CPA.

Todavia, nem toda e qualquer preterição do direito de audiência prévia determina, sem mais, a anulação do respectivo acto.

Isto porque, conforme tem vindo a ser sublinhado quer pela doutrina, quer pela jurisprudência, a preterição do dever de audição, pode, em certos casos, “(...) *degradar-se em formalidade não essencial e, portanto, ser omitida sem que daí resulte qualquer ilegalidade determinante da anulação do acto, não se justificando tal anulação nos casos «em que se apure no processo contencioso que, se ela tivesse sido realizada, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos nem deixou de pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final, ou acabou por ter oportunidade de pronunciar-se, em procedimento de segundo grau (reclamação graciosa ou recurso hierárquico), sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau»<sup>3</sup>”.*

Esta excepção à regra da anulabilidade do acto administrativo praticado sem audiência prévia é determinada pelo princípio do aproveitamento do acto administrativo, de acordo com o qual a anulação de um acto viciado não será pronunciada quando seja seguro que o

---

<sup>3</sup> cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim da Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in Lei Geral Tributária Anotada, 3.ª edição, pág. 290” – cfr. Acórdão do STA, 2.ª Secção, de 16NOV2011, processo número 0539/11, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

novo acto a emitir, isento desse vício, não poderá deixar de ter o mesmo conteúdo decisório que tinha o acto impugnado. Isto é, há lugar à aplicação deste princípio quando seja inequívoco inferir que a intervenção do contribuinte no procedimento tributário, designadamente através da audição prévia, seria insusceptível de alterar o sentido da decisão final aplicada<sup>4</sup>.

Voltando aos autos, verifica-se que, ainda que o direito de audição prévia da Requerente tivesse sido efectivamente respeitado pela AT, o sentido da decisão adoptada no âmbito deste procedimento sempre teria sido o mesmo.

Isto porque, em causa não está qualquer apreciação de factos ou elementos que pudessem ter sido trazidos aos autos pela Requerente mas apenas e só uma questão de interpretação jurídica directamente relacionada com o valor patrimonial tributário a adoptar para efeitos de tributação ao abrigo da Verba 28.1 da TGIS.

E, quanto a questões de interpretação jurídica, parece evidente que nenhum elemento novo, susceptível de alterar o entendimento da AT, poderia ser trazido aos autos pela Requerente.

Assim, assumindo o direito de audiência prévia, *in casu*, absoluta irrelevância na conformação do conteúdo decisório dos actos tributários de liquidação do Imposto do Selo, parece evidente que a consequência da preterição desta formalidade não pode ser a de anulação do acto praticado.

Termos em que se conclui pela improcedência do invocado vício de preterição de formalidade essencial.

(iv)Do erro sobre os pressupostos de direito da liquidação:

Invoca a Requerente que, não obstante o prédio em causa nos presentes autos não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, deve ser, para efeitos de sujeição ou não a Imposto do Selo, tratado como tal, atento o facto de todas as divisões constituírem verdadeiras fracções autónomas, por constituírem divisões com utilização independente.

---

<sup>4</sup> Veja-se, nesse sentido, o Acórdão do STA, 2.ª Secção, de 24OUT2012, processo número 0548/12, disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Por seu turno, a Requerida argumenta que, não se encontrando o prédio constituído em regime de propriedade horizontal, não pode ser este objecto de tal tratamento, correspondendo o valor patrimonial tributário do prédio à soma dos valores das suas partes, tal como disposto no artigo 7º nº 2 b) do CIMI, e sendo sobre este valor, se aplicável, calculado o Imposto do Selo.

Para a apreciação das questões em causa nos presentes autos importa, antes de mais, trazer à colação o artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, que aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba nº 28, com a seguinte redacção:

*“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 afectação habitacional — 1 %;*

*28.2 — Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares 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 %.”*

Dito isto,

Na verba 28 da TGIS e no artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, utilizou-se um conceito inovador, que não é utilizado por mais nenhuma legislação tributária: o conceito de prédio com afectação habitacional.

Nem no CIMI, indicado pela referida Lei 55-A/2012 como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo introduzido pelo aditamento da verba 28 à TGIS, é utilizado qualquer conceito assim definido.

Com efeito, o CIMI define o conceito de prédio, define os vários tipos de prédios e identifica as espécies dos prédios urbanos.

Assim,

Nos termos do artigo 2º do CIMI, “*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*”.

O número 4 do citado artigo 2º prescreve expressamente que cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Os prédios dividem-se em rústicos (artigo 3º), urbanos (artigo 4º) ou mistos (artigo 5º), subdividindo-se os prédios urbanos em 4 espécies: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção e outros (artigo 6º).

Por seu turno, o número 2 do artigo 6º do CIMI esclarece 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*”.

Da análise conjugada dos referidos preceitos verifica-se que o CIMI não faz qualquer distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou total. Com efeito, pese embora o número 4 do artigo 2º refira expressamente que as fracções autónomas dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal constituem, cada uma delas, um prédio, a verdade é que não exclui de tal classificação as divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total ou vertical.

E, onde a lei não distinguiu, não pode o intérprete fazê-lo.

Recorde-se que, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, as normas tributárias se interpretam de acordo com os princípios de hermenêutica jurídica comumente aceites, *maxime* os fixados, entre nós, no artigo 9.º do Código Civil.

A *interpretação literal* apresenta-se como o primeiro estágio da actividade interpretativa. Como refere FERRARA, “*o texto da lei forma o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete*”<sup>5</sup>. Ora, uma vez que a lei se encontra expressa em palavras,

---

<sup>5</sup> FERRARA, FRANCESCO, *Interpretação e Aplicação das Leis*, 1921, Roma; Tradução de MANUEL DE ANDRADE, Arménio Amado, Editor, Sucessor – Coimbra, 2.ª Edição, 1963, p. 138 e ss.

deve, então, delas ser extraída a significância verbal que contêm, segundo a sua natural conexão e as regras gramaticais. Porém, sendo as palavras empregues pelo Legislador equívocas ou indeterminadas, será forçoso recorrer à *interpretação lógica*, que atende ao espírito da disposição a interpretar.

A interpretação lógica, tal como vem sendo pacificamente figurada pela doutrina<sup>6</sup>, estriba-se no elemento *racional*, no elemento *sistemático* e no elemento *histórico*; ponderando-os e deles deduzindo o valor da norma jurídica em apreço.

Por elemento *racional* há-de entender-se a *raison d'être* da norma jurídica, *i.e.*, a finalidade para a qual o legislador a instituiu. A descoberta da *ratio legis* apresenta-se, assim, como um factor de indubitável importância para a determinação do sentido da norma.

Sucedede, porém, que uma determinada norma não existe isoladamente, antes convive com as demais normas e princípios jurídicos de forma sistemática e complexa. Assim, natural se torna que o sentido de uma concreta norma resulte claro da confrontação desta com as demais. Como refere BAPTISTA MACHADO, “*este elemento compreende a consideração das outras disposições que formam o complexo normativo do instituto em que se integra a norma interpretanda, isto é, que regulam a mesma matéria (contexto da lei), assim como a consideração de disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins (lugares paralelos). Compreende ainda o lugar sistemático que compete à norma interpretanda no ordenamento global, assim como a sua consonância com o espírito ou unidade intrínseca de todo o ordenamento jurídico.*”<sup>7</sup>.

Já o elemento *histórico*, por seu turno, há-de reportar-se e incluir os materiais conexos com a história da norma, tais como “*a história evolutiva do instituto, da figura ou do regime jurídico em causa (...); as chamadas fontes da lei, ou seja os textos legais ou doutrinários que inspiraram o legislador na elaboração da lei (...); os trabalhos preparatórios.*”.

Apliquemos o que se vem dizendo ao caso vertente, *i.e.*, à interpretação do n.º 4 do artigo 2.º do CIMI, convocando, ainda, o disposto no artigo 1414.º do Código Civil, que determina que “*as fracções de que um edifício se compõe, em condições de constituírem*

---

<sup>6</sup> Vide, por todos, BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 181.

*unidades independentes, podem pertencer a proprietários diversos em regime de propriedade horizontal”.*

Ora, sabendo que, por regra, sobre cada edifício incorporado no solo recai, em princípio, um único direito de propriedade, pertencente a um ou mais titulares, facilmente se atinge que aquela norma [artigo 1414.º do CC] encerra uma importante derrogação a tal princípio. Na verdade, e como de resto ensinam PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA<sup>8</sup>, o que caracteriza este instituto [propriedade horizontal] “*é o facto de as fracções de um mesmo edifício que constituam unidades independentes pertencerem a proprietários diversos*”.

Mas, então, que dizer acerca do n.º 4 do artigo 2.º do CIMI? Deverá dizer-se que visa, congruentemente, adaptar a realidade fiscal à materialidade permitida pelo artigo 1414.º do CC, *i.e.*, visa permitir tributar proprietários diversos na medida das suas propriedades; mas, também, visa permitir obviar eventuais dificuldades decorrentes da impossibilidade de assimilar cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, ao conceito de prédio tal como definido no n.º 1 do artigo 2.º do CIMI. E apenas isso. O legislador disse exactamente aquilo que pretendeu dizer.

Assim, analisada a definição de prédio ínsita no número 1 do artigo 2º do CIMI, não vislumbramos qualquer razão para aqui não incluir as divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total, pois que estas constituem uma fracção de território que faz parte integrante do património de uma pessoa singular ou colectiva e que tem valor económico.

Assente que está a classificação das divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total como prédios, nos termos e para os efeitos do CIMI, parece-nos evidente que cada uma destas divisões constituirá um prédio com afectação habitacional desde que se destine a ter tal uso, isto é, desde que se destine a constituir uma habitação.

Por último, atento o disposto no número 2 do artigo 6º do CIMI, que convoca a noção de “destino normal” do prédio, parecem não restar dúvidas sobre a identidade, pese embora a

---

<sup>7</sup> BAPTISTA MACHADO, JOÃO, *op. cit.*, p. 183.

<sup>8</sup> PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado* – Volume III (artigos 1251.º a 1575.º), 2ª Edição Revista e Actualizada (Reimpressão), Coimbra Editora, Limitada, 1987, p. 391.



divergência vocabular, entre os conceitos de “prédio habitacional” e “prédio com afectação habitacional”.

No caso dos autos, cada uma das divisões com utilização independente encontra-se individualmente classificada, sendo as 14 ora em apreciação afectas a habitação e uma outra afecta a serviços – cfr. ponto 3 dos factos provados.

Aliás, não fossem as divisões em causa nos presentes autos individualmente classificadas como um prédio e não teria qualquer sentido a elaboração de 14 notas de liquidação do Imposto do Selo e 14 notas de cobrança, uma respeitante a cada unidade independente.

Com efeito, se estas divisões não fossem classificadas, individualmente, como prédios, então deveria ser elaborada uma única nota de liquidação e uma única nota de cobrança, respeitante ao prédio.

O argumento expandido pela Requerida de que a avaliação foi efectuada nos termos do artigo 7º nº 2 b) do CIMI, correspondendo, neste caso, o valor do prédio à soma dos valores das suas partes não tem qualquer acolhimento legal, nem na letra, nem no espírito da lei.

De facto, por um lado, basta ler o corpo do nº 2 do artigo 7º para verificar que a avaliação apenas poderá ser efectuada nos termos aí expostos no caso de prédios com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do nº1 do artigo 6º, isto é, prédios compostos, que tenham, simultaneamente, mais do que uma afectação.

Não é este, manifestamente, o caso dos autos, já que cada um dos prédios, das divisões com utilização independente propriedade da Requerente, tem apenas uma afectação e não várias – cfr. ponto 3 dos factos provados.

Assim, não sendo os prédios em causa nos presentes autos compostos por partes enquadráveis em mais de uma das classificações do nº1 do artigo 6º, parece manifesto não ser de aplicar o disposto no artigo 7º nº 2 b), como defendido pela Requerida.

Por outro lado, no que diz respeito ao espírito da lei, importa referir que, conforme tem vindo a ser defendido pela mais recente jurisprudência arbitral<sup>9</sup>, a introdução da verba 28 na TGIS teve como objectivo a tributação dos prédios urbanos de elevado valor.

Pretendeu-se, com a introdução da tributação prevista na verba 28 da TGIS, tributar a riqueza, exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos “de luxo”, com afectação habitacional.

Aliás, conforme resulta da jurisprudência arbitral supra citada, a qual seguimos de perto, dir-se-á que, conforme resulta da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República, 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.

Ora, se o objectivo da lei foi adequar a tributação em sede de Imposto do Selo à capacidade contributiva dos contribuintes, parece não revestir qualquer relevância a distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, não se vislumbra como possa a propriedade de determinadas divisões num prédio em regime de propriedade total significar maior riqueza e maior capacidade contributiva do que a propriedade do mesmo número de fracções num prédio em regime de propriedade horizontal.

Manifestamente, não é por aí que se revela a maior ou menor capacidade contributiva, tanto mais que, como é sabido, a propriedade horizontal é um instituto jurídico relativamente recente, sendo certo que uma grande parte dos prédios antigos não se encontram constituídos neste regime, apesar de, na prática, funcionarem como tal.

Ora, o princípio da prevalência da substância sobre a forma impõe que a administração tributária valorize a verdade material. E, no caso dos autos, a verdade material consiste na inexistência de qualquer diferença substantiva entre as divisões propriedade da Requerente e as fracções de um prédio constituído em propriedade horizontal.

---

<sup>9</sup> Veja-se, entre outras, decisões proferidas no âmbito dos processos 48/2013-T, 50/2013-T e 132/2013-T,

E a própria Requerida acaba por aceitar tal identidade substancial, quando, no artigo 51º da resposta apresentada, admite que a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo lugar a uma nova avaliação.

Ora, se a alteração operada é meramente jurídica e não factual, que razão existe para a diferença de tratamento fiscal entre uma e outra situação? Parece-nos que nenhuma.

No caso dos autos, verificada a identidade entre as divisões propriedade da Requerente e as fracções de um prédio constituído em regime de propriedade horizontal, nenhum fundamento poderá ser invocado para justificar a não aplicação do mesmo regime a ambas as situações.

E, se no caso das fracções do prédio constituído em regime de propriedade horizontal nenhuma dúvida existe de que o valor patrimonial tributário relevante para efeito de determinação da aplicação ou não do Imposto do Selo é o valor individual de cada uma das fracções, não se vislumbra porque deverá tal questão suscitar-se no caso de divisões que não façam parte de prédio constituído em propriedade horizontal.

Distinguir, para efeito de sujeição ou não a Imposto do Selo, as fracções autónomas dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal das divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total, representa uma clara violação dos princípios da justiça, da igualdade e proporcionalidade fiscal, da verdade material e da capacidade contributiva, não podendo, assim, ser acolhida.

Assim, não poderá colher a tese defendida pela Requerida de que o facto de o prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal impede a aplicação do seu regime.

No caso dos autos, conforme resulta dos factos provados, nenhuma das divisões com utilização independente, ou melhor, nenhum dos prédios propriedade da Requerente, tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a um milhão de euros, pelo que não se encontram estes abrangidos pela norma de incidência prevista na verba 28 da TGIS.

Em face de tudo quanto ficou exposto, dúvidas não restam de que o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo nos casos de prédios

---

todas disponíveis em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt)

constituídos em regime de propriedade total, compostos por várias divisões com utilização independente, com afectação habitacional, é o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões do prédio e não, como defendido pela Requerida, o valor patrimonial tributário global do prédio, correspondente à soma de todos os valores patrimoniais tributários das divisões que o compõem.

Em face de tudo quanto ficou exposto, não havendo fundamento legal para os actos de liquidação efectuados, impõe-se a sua anulação.

## VII. DISPOSITIVO:

Em face do exposto, decide-se:

- a. Julgar improcedente o pedido de declaração de nulidade das liquidações impugnadas;
- b. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo impugnadas e em consequência, anular as notas de cobrança emitidas.

\*\*\*

Fixa-se o valor do processo em € 14.094,10, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 97º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

\*\*\*

Nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 12º e do n.º 4 do artigo 22º do RJAT e do artigo 4.º do RCPAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 nos termos da Tabela I anexa ao

Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida, por ser a parte vencida.

\*\*\*

Registe e notifique.

Lisboa, 26 de Janeiro de 2015.

O Árbitro,

Alberto Amorim Pereira

\*\*\*

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, regendo-se a sua redacção pela ortografia antiga.