

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 450/2014-T**

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

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 450/2014 – T

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

## **1. RELATÓRIO**

1.1. A (Requerente), contribuinte n.º ..., notificada que foi das liquidações de Imposto de Selo (1.ª prestação) a que correspondem os números, ...1; ...2; ...3; ...4; ...5; ...6; ...7; ...8; ...9; ...10; ...11; ...12 apresentou, em 27/06/2014, pedido de pronúncia arbitral, nos termos do previsto no art. 95.º da Lei Geral Tributária (LGT); do art. 99.º, al. a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e dos artigos 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), no qual peticiona a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto de Selo no montante de € 11 740,90.

1.2. No dia 01/09/2014 ficou constituído o tribunal com árbitro singular.

1.3. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do RJAT foi a Administração Tributária (AT), em 11/09/2014 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.4. A Requerente, em 16/09/2011, veio apresentar requerimento no qual junta as liquidações e comprovativos de pagamento da 2.ª prestação do Imposto de Selo, relativo ao ano de 2013, no montante de € 3984,89, a que correspondem os documentos n.º ...13; ...14; ...15; ...16; ...17; ...18; ...19; ...20; ...21; ...22 e ...23.

1.5. Consequentemente, o tribunal, em 27/09/2014, proferiu despacho no qual ordenou a notificação da AT para, querendo, exercer o contraditório quanto aos mesmos.

1.6. Em 15/10/2014 a AT apresentou a sua Resposta, na qual requereu, nomeadamente, a dispensa de realização da reunião do referido art. 17.º, n.º 1 do RJAT, bem como a produção de alegações.

1.7. Considerando a posição da AT identificada em 1.6. e ao abrigo do princípio da livre determinação das diligências de produção de prova e da autonomia do tribunal na condução do processo, ordenou-se em 13/11/2014 a notificação da Requerente para dizer se pretendia a realização de tais diligências.

1.8. Em 14/11/2014 a Requerente apresentou e-mail na qual solicitou igualmente a dispensa da reunião e da produção de alegações.

1.9. Perante a posição das partes e com os fundamentos jurídicos descritos no despacho de 25/11/2014, o tribunal determinou, dispensar a reunião a que alude o art. 17.º, n.º 1 do RJAT e a apresentação de alegações finais e, em consequência, agendou a data para prolação da sentença no dia 09/01/2015.

## **2. SANEAMENTO**

A cumulação de pedidos subjacentes ao de pronúncia arbitral é admissível, porquanto tem por objecto actos de liquidação do mesmo imposto, o de 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.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa.

Assim, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se as condições para ser proferida a decisão final.

### 3. POSIÇÕES DAS PARTES

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

Sintetizando:

A Requerente entende que:

- a) “A sujeição ao imposto de selo contido na verba n.º 28. 1 da TGIS é *determinada pela conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a 1.000.000,00 €*”;
- b) “Assim, *tratando-se de um prédio com as características descritas nos autos a sujeição a imposto de selo é determinada, não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões.*”;
- c) “...*não importa ao legislador o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio.*”;
- d) “*Não pode a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba n.º 28 da TGIS...*”;
- e) Termina invocando a inconstitucionalidade da interpretação da AT, por violação do princípio da igualdade fiscal.

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 da liquidação de imposto de selo impugnada, 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. A Requerente é proprietária de um imóvel sito na Avenida ... n.º... e Avenida ..., n.º ..., ....

4.1.2. Tal prédio é compreende 12 fracções com utilização independente, inscritas na matriz predial urbana da freguesia de ... (...) do seguinte modo:

- a) AF E, com um VPT de € 42 690, habitação;

- b) AF D, com um VPT de € 72 880, habitação;
- c) C/V E, com um VPT de € 100 890, habitação;
- d) C/V FT, com um VPT de € 94 990, habitação;
- e) R/C D, com um VPT de € 113 180, habitação;
- f) R/C E, com um VPT de € 101 930, habitação;
- g) 1.º D, com um VPT de € 101 930, habitação;
- h) 1.º E, com um VPT de € 113 180, habitação;
- i) 2.º D, com um VPT de € 101 930, habitação;
- j) 2.º E, com um VPT de € 113 180, habitação;
- l) 3.º D, com um VPT de € 102 970, habitação;
- m) 3.º E, com um VPT de € 114 340, habitação.

4.1.3. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto de Selo relativas ao ano de 2013, em relação a cada uma de tais inscrições no montante global de € 11 740,90 e que se decompõem do seguinte modo:

- a) 1.º E, documento ...1, no montante de € 1131,80;
- b) 1.º D, documento ...9, no montante de € 1019,30;
- c) 2.º D, documento ...2, no montante de € 1019,30;
- d) 2.º E, documento ...3, no montante de € 1131,80;
- e) 3.º D, documento ...4, no montante de € 1029,70;
- f) 3.º E., documento ...5, no montante de € 1143,40;

- g) C/VFT, documento ...6, no montante de € 949,90;
- h)R/C D, documento ...7, no montante de € 1131,80;
- i )R/C E, documento ...8, no montante de € 1019,30;
- j) AF D, documento ...10, no montante de € 728,80;
- l) AF E, documento ...11, no montante de € 426,90;
- m) C/V E, documento ...12, no montante de € 1008,90.

4.1.4. A Requerente já pagou voluntariamente o montante de € 7969,78, respeitante à 1.<sup>a</sup> e 2.<sup>a</sup> prestação.

4.1.5. 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.

## **5. O DIREITO**

Ressuma assim do exposto que são duas as questões que 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 de

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 de 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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI -*

*1 %...”.*

Em primeiro lugar para a boa interpretação da verba da TGIS em análise é necessário perscrutar o conceito de *“prédio 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.”*

Ora, o conceito de prédio em sede de IMI é, como sabemos, dotado de maior amplitude em relação aqueloutro 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 várias categorias de prédios urbanos, 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 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 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>1</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 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, conseqüentemente, 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 partes 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 as mesmas devem ser classificadas como *prédios urbanos habitacionais*.

Importa ainda dilucidar o outro recorte gráfico da verba de CIS ainda 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 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

---

<sup>1</sup> V. neste sentido a decisão arbitral proferida no processo n.º 132/2013-T, de 16 de Dezembro de 2013.

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 habitacional*” de partes, andares ou divisões com utilização independente.

Ora, se nenhuma das fracções (andares) da 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 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 IMF*”. 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 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 da Requerente de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto de Selo, prejudicado fica o conhecimento dos restantes vícios por esta 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 conseqüente expurgação da ordem jurídica dos actos objecto dos autos, condenando-se a AT a devolver à Requerente o valor da 1.ª e 2.ª prestação de Imposto de Selo voluntariamente pagas.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 11 740,90, 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, 9 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.