

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 465/2014-T**

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

Processo n.º 465/2014 – T

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **A – RELATÓRIO**

- 1.** **A**, contribuinte ..., residente na ..., em ..., veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos art. 2.º, n.º 1, a) e 10.º, n.º 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no DL 10/2011, de 20 Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de acto de liquidação de imposto de selo no valor total de € 25.940,64, sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”).
- 2.** Admitido o pedido de constituição do tribunal arbitral singular, e não tendo a requerente optado pela designação de árbitro, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º n.º 1

alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, tendo, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral ficado constituído em 05-09-2014.

3. Notificada, a AT veio apresentar resposta em que não suscitou qualquer excepção.
4. Foi dispensada, com a anuência das partes, a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.
5. Pretende a requerente que seja declarada a ilegalidade e inerente anulação do acto de liquidação do Imposto do Selo relativo relativo ano de 2012, alegando em síntese:
  - a) É proprietária do prédio urbano sito na ... n.º 28 a 28 D, tornejando para a ... n.º 2 a N,º ..., inscrito na matriz sob o n.º ... da freguesia do ...
  - b) O prédio, apesar de constituído por 34 andares e divisões com utilização independente, não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal.
  - c) O prédio compreende um total de 34 andares e divisões com utilização independente dos quais 22 estão afectos a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT) foi determinado separadamente, nos termos do CIMI, sendo que nenhuma das partes ou andares com afectação habitacional tem um valor patrimonial superior a € 1.000.000,00
  - d) A soma dos valores patrimoniais de todos os andares e divisões com afectação habitacional perfaz o total de € 1.945.540,00.
  - e) A requerente foi notificada para a liquidação dos valores de imposto de selo, correspondentes aos andares e divisões de utilização independente.

- f) A sujeição ao imposto de selo contido na verba n.º 28.1 da TGIS, é determinado pela conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000,00.
- g) Tratando-se de um prédio com as características supra descritas a sujeição a imposto de selo deveria ser determinada, não pelo VPT do prédio, mas sim pelo VPT atribuído a cada um dessas andares ou divisões, pelo que deverá ser considerada ilegal a notificação para a liquidação do imposto de selo impugnada.
- h) A questão essencial a decidir é a de saber, com referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal, se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, antes, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.
- i) A sujeição ao imposto do selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da TGIS, efectuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, nada dizendo esta lei quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de “prédio com afectação habitacional”.
- j) A norma de incidência refere-se, pois, a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação dos VPT aos termos do disposto no artigo 38º e ss do mesmo código.
- k) Consultando o CIMI verifica-se que o seu artigo 6º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, ente os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do n.º 1), esclarecendo no n.º 2 do mesmo artigo 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*”.
- l) Para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não é de qualquer consequência para o CIMI.

- m) Considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.
- n) Não pode, portanto, a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba do 29 da TGIS.
- o) A adoção do critério defendido pela AT viola não só os princípios da legalidade e igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.

**6. Por seu turno a requerida veio em resposta alegar, em síntese:**

- a) A questão decidenda é a da determinação do valor relevante para efeitos da sujeição dos prédios em propriedade vertical à verba 28.1 da TGIS, designadamente, se deverá atender-se ao valor total do prédio ou, antes, ao valor de cada um dos andares ou partes suscetíveis de utilização independente..
- b) Discorre da verba 28 da TGIS que recai Imposto de Selo sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI., seja igual ou superior a € 1.000.000,00, sendo que, segundo a verba 28.1, em caso de prédios urbanos com afetação habitacional, o imposto recai sobre o valor patrimonial tributário utilizado

- para efeitos de IMI.
- c) O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. consiste na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000 000,00.
- d) O valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda quando suscetíveis de utilização independente.
- e) O artigo 80.º, n.º 2, do CIMI declara que, salvo o disposto nos artigos 84.º e 92.º, a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz.
- f) O princípio de que a cada prédio corresponde um só artigo matricial apenas é excecionado, relativamente aos prédios mistos em que, segundo o referido artigo 84.º, cada uma das partes distintas é inscrita na matriz na parte que lhe competir e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que, apesar de, nos termos do artigo 2.º, n.º 4, do CIMI, cada fração autónoma ser havida como constituindo um prédio, a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial.
- g) No caso *sub judice*, os prédios não estão em regime de propriedade horizontal, caso em que cada uma das frações autónomas seria havida como prédio urbano, incluindo para efeitos da sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral, mas em regime de propriedade vertical.
- h) Dispõe o CIMI, designadamente no artigo 12.º, n.º 3, que, cada andar ou prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respetivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI.
- i) A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares

- ou divisões não é, no entanto, afetada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem suscetíveis de utilização económica independente.
- j) Tal prédio não deixa, por isso, de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às frações autónomas em regime de propriedade horizontal.
- k) Falece de sustentação legal a tese defendida pela Requerente, pois, muito embora a liquidação do Imposto do Selo, nas situações previstas na verba n.º 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos que careçam das devidas adaptações.
- l) Para efeitos de Imposto do Selo, releva o prédio na sua totalidade pois que as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as frações autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme n.º 4 do artigo 2º do CIMI, constando expressamente do citado preceito normativo, que para efeitos de IMI, *«cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio»*, o que não sucede relativamente aos andares ou partes suscetíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total com divisões.
- m) Resulta inequivocamente da letra da lei que o legislador quis tributar com a verba 28.1 da TGIS os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária.
- n) Sobre a violação dos princípios da igualdade e da legalidade, a AT entende que a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação àqueles princípios, inexistindo qualquer discriminação arbitrária na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.
- o) Por outra parte, também a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre

dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras.

- p) A constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das frações que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do CIMI e artigo 1414.º e seguintes do Código Civil (CC), sendo que um prédio em propriedade total constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídico-tributária.
- q) Deste modo, não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.
- r) Cabe à lei – Lei da Assembleia da República e Decreto-Lei autorizado – estabelecer os elementos essenciais da incidência dos impostos; um tipo de incidência de acordo com o qual o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos de que depende a aplicação da verba 28.1. da Tabela Geral é o valor patrimonial de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio urbano com afetação habitacional não tem, seguramente, qualquer expressão na lei.
- s) A tributação em sede de Imposto do Selo obedece ao critério de adequação, na exata medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado.
- t) Não são assacáveis às liquidações contestadas quaisquer vícios, pelo que devem manter-se na ordem jurídica, por configurarem uma correta aplicação da lei aos factos.

\* \* \*

7. - O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

- O processo não enferma de nulidades.

## **B. DECISÃO**

### **1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **1.1. FACTOS PROVADOS**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A requerente consta como proprietária do prédio urbano sito na ... n.º 28 a 28 D, tornejando para a ... n.º 2 a N,º 2 D, ..., inscrito na matriz sob o n.º ... da freguesia do ....
- b) O prédio compreende um total de trinta e quatro andares e divisões com utilização independente dos quais vinte e dois estão afectos a habitação.
- c) A soma dos valores patrimoniais de todos os andares e divisões com afectação habitacional perfaz o total de 1.945.540,00 €.
- d) Nenhum dos andares, considerado isoladamente, tem um valor patrimonial superior a 1.000.000,00 €.
- e) A AT liquidou imposto do selo individualmente sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, à taxa de 1%,



por aplicação do disposto na verba 28.1 da TGIS, na redacção dada pelo art. 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, relativamente aos anos de 2012 e 2013.

- f) O prazo para pagamento voluntário das prestações do imposto do selo liquidado terminou:
- relativamente às liquidações referentes a 2012, em 30 de Novembro de 2013
  - relativamente às liquidações referentes, em de Abril de 2014.
- g) A requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos, em 03-07-2014.

**1.2** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo.

### **1.3 FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

### **1.4 O DIREITO**

#### DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO

A requerente não identificou discriminadamente, como deveria, que liquidações impugna em concreto e qual a importância cuja anulação pretende, tendo apenas indicado valor ao pedido arbitral e remetido, no n.º 7 da petição inicial, para o facto de ter sido a *“Autora notificada para a liquidação dos valores de imposto de selo, correspondentes aos andares e divisões de utilização independente, conforme documentos que se juntam com a presente petição”*.

Só da análise das notas de cobrança decorrentes de tais liquidações se alcança que estão em causa actos referentes aos anos de 2012 e de 2013.

O pedido de constituição de tribunal arbitral deverá ser apresentado no prazo de 90 dias a contar a contar dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do art. 102º do CPPT [art. 10º, n.º 1 a) do RJAT].

No que ao caso importa, temos que o pedido arbitral deveria ter sido apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto do selo em causa.

Prazo esse que, como consta expressamente das aludidas notas de cobrança, terminou, no que às prestações relativas a 2012 respeita, no dia 30 de Novembro de 2013 e, nas relativas ao ano de 2013, em 30 de Abril de 2014.

O que decorre do art. 120º, n.º 1, c) do CIMI, face ao preceituado na parte final do n.º 5 do art. 44º do CIS.

A requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 03-07-2014.

Resulta do exposto que o pedido de pronúncia arbitral relativamente à liquidação do imposto do selo referente a 2012 deveria ter sido apresentado até 28-02-2014 e a referente a 2013 até 29-07-2014.

Ora, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 03-07-2014 conclui-se ser o mesmo manifestamente extemporâneo no que respeita ao IS relativo ao ano de 2012, tendo ocorrido caducidade do direito de a requerente impugnar a respectiva liquidação.

Pese embora tal caducidade não tenha sido suscitada pela requerida, esta é de conhecimento oficioso, estando excluída da disponibilidade das partes [o que resulta da aplicação conjugada dos art. 333º, n.º 1 do CC e 89º, n.º 1, h) do CPTA ex vi art. 2º, c) do CPPT, face ao que dispõem as alíneas a) e c) do n.º 1 do art. 29º do RJAT].

Decorre do exposto que ocorre caducidade do direito de acção, por extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral relativamente aos actos referentes a 2012, sendo o pedido nessa parte julgado improcedente.

#### DO MÉRITO DO PEDIDO

Subsiste, desse modo, no pedido arbitral apenas a liquidação do imposto do selo relativo ao ano de 2013.

A questão de fundo a apreciar reside na interpretação a dar à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, na redacção da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro, no sentido de apurar se, relativamente a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal que integrem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de aplicação do imposto é o atribuído individualmente a cada um deles ou, pelo contrário, é o correspondente à soma de todos eles.

Dispõe a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo:

- *”Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto sobre Imóveis, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:*

28.1 – *Por prédio como afectação habitacional – 1%*

*(...)”.*

O art. 6º da referida Lei n.º 55-A/2012, dispõe que o valor patrimonial tributário a considerar na liquidação do imposto do selo corresponde ao que resultar das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), acrescentando o n.º 2 do art. 67º do Código do Imposto do Selo (CIS) que *“as matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, aplica-se subsidiariamente, o disposto no CIMI”.*

Por seu turno, o art. 2º do CIMI dá-nos o conceito de prédio, estabelecendo o art. 6º do mesmo código, no seu n.º 2, 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”.*

É com recurso a estas disposições que terá de ser encontrada a resposta à questão decidenda

Sendo certo que o único confronto que o CIMI faz entre prédios em regime de propriedade horizontal ou total, se pode encontrar no n.º 4 do art. 2º quando prescreve que *“cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.*

Em cumprimento do que, na definição do conceito de matrizes prediais, o n.º 3 do art. 12º do CIMI, determina que *“cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina*

*também o respectivo valor patrimonial tributário”.*

Nenhuma relevância é, pois, dada pelo legislador fiscal ao facto de um prédio estar constituído em regime de propriedade horizontal ou vertical, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Quer dizer, nada há na lei que permita concluir no sentido de se obter o valor patrimonial tributário de prédio em regime de propriedade total, pela soma dos que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem, conforme entendimento que tem vindo a ser acolhido por várias decisões arbitrais<sup>1</sup> a que aderimos inteiramente e, por isso, subscrevemos.

Pelo que entendemos não poder merecer acolhimento a posição da AT, ao pretender fixar como valor de referência para a incidência do imposto do selo, o valor global do prédio em causa, por não o admitir o CIMI que é, como já se referiu, a base legal remissiva de suporte daquele.

Não tendo nenhum dos andares, susceptíveis de utilização independente, valor patrimonial superior a um milhão de euros, não há lugar a incidência da verba 28.1 prevista na TGIS.

Donde se conclui padecer a liquidação objecto do presente pedido arbitral de ilegalidade, pelo que se impõe a sua anulação.

Resulta, assim, prejudicada a apreciação da inconstitucionalidade da norma suscitada pelo requerente.

---

<sup>1</sup> Entre outras, as proferidas nos Proc. 50/2013-T, 131/2013-T, 181/2013-T, 185-2013-T, 177/2014, 206/2014-T

### **3. DECISÃO**

Face ao exposto, decide-se:

- a) julgar parcialmente procedente, por vício de violação de lei, o pedido de anulação do acto tributário objecto do pedido arbitral correspondentes à liquidação de Imposto do Selo exclusivamente referente ao ano de 2013;
- b) condenar as partes no pagamento das custas do processo na proporção do respectivo decaimento.

**VALOR DO PROCESSO:** De acordo com o disposto nos art. 306º, n.º 2 do Código de Processo Civil, art. 97º-A, n.º 1, a) do Código do Processo e de Procedimento Tributário e art. 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 25.940,64 € (vinte e cinco mil novecentos e quarenta euros e sessenta e quatro cêntimos).

**CUSTAS:** Nos termos do disposto no art. 22.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.530,00 € (mil quinhentos e trinta euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ficando a cargo da requerente 1.146,00 € e 384,00 € a cargo da requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 04-03-2015

O árbitro  
António Alberto Franco