

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 493/2014-T**

**Tema: IS – Verba 28 da TGIS**

## **DECISÃO ARBITRAL**

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 493/2014– T

Tema:IS – Verba 28 da TGIS

### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. “A” em representação da herança aberta por morte de “B” (Requerente), contribuinte n.º ..., notificada que foi das liquidações de Imposto do Selo (1.ª prestação) do ano de 2013 e a que correspondem os números, 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... e 2014... apresentou, em 15/07/2014, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo no montante total de € 3 192,46.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 02/09/2014 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 02/10/2014 ficou constituído o tribunal com árbitro singular.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do RJAT foi a Administração Tributária (AT), em 13/10/2014 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.
- 1.5. Em 13/11/2014 a AT apresentou a sua resposta.

1.6. O tribunal em 08/01/2015, perante a ausência de solicitação de produção de prova adicional, ao abrigo do princípio da livre determinação das diligências de produção de prova, da autonomia na condução do processo e perante o requerimento de dispensa de realização da reunião a que alude o art. 17.º, n.º 1 do RJAT pela AT e de alegações finais, determinou a notificação da Requerente para dizer se pretendia a realização da sobredita reunião e, em caso negativo, para, querendo, apresentar as suas alegações.

1.7. A Requerente em 09/01/2015 apresentou requerimento aos autos no qual renunciou ao direito de apresentação alegações.

1.8. O tribunal em 15/01/2015, com a fundamentação referida em 1.6. da presente decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 17.º, n.º 1 do RJAT se refere e agendou a data para prolação da decisão final no dia 30/01/2015.

## **2. SANEAMENTO**

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

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 da Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta.

Sintetizando:

O Requerente entende que:

- a) *“...o facto tributário se considera verificado a 31 de Outubro de 2012 e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011.”;*
- b) *“Porém, a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de prédio com afectação habitacional.”;*
- c) *“...para o legislador, a situação do prédio (em propriedade vertical ou em propriedade horizontal) não releva, pois nenhuma referência ou distinção é efectuada entre uns e outros.”;*
- d) *“...no que se refere à determinação do valor relevante para incidência do Imposto do Selo sobre os prédios em propriedade vertical, verifica-se que a posição assumida pela Autoridade Tributária – nos termos da qual estes devem ser considerados como um todo apesar de serem constituídos por várias partes autónomas para habitação, com utilização independente – não se afigura aceitável face ao princípio da legalidade fiscal.”;*
- e) *“... se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, então haverá também que atender a este critério para a definição da regra de incidência do novo imposto”;*
- f) *“Assim, só haveria lugar a incidência do novo Imposto do Selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a 1.000.000 EUR.”;*
- g) *“O critério defendido pela Autoridade Tributária, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização*

*independente, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de Imposto do Selo.”;*

- h) Conclui alegando que: “ *...é ilegal e inconstitucional considerar como valor de referência seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão e seria assim, desde logo, porque seria uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal”.*

Doutro modo, advoga a AT que:

- a) “*...para efeitos de IMI e também de imposto selo, por força da redacção da referida verba, não é proprietária de 9 fracções autónomas, mas sim de um único prédio.”;*
- b) “*Tendo por adquirido este facto, o que a requerente pretende é que a AT considere que, para efeitos de liquidação do presente imposto, exista analogia entre o regime da propriedade total e o da propriedade horizontal, já que não deve existir discriminação no tratamento jurídico-fiscal destes dois regimes de propriedade, por ser ilegal.”;*
- c) A “*lei fiscal não comporta qualquer lacuna! Determina o CIMI, para o qual a citada verba remete, que no regime da propriedade horizontal as fracções constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, juridicamente as fracções são partes susceptíveis de utilização independente, sem que haja partes comuns.”;*
- d) “*Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes susceptíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a esta materialidade, avaliando estas partes individualmente, nos termos do art. 12.º e conseqüentemente, nos termos do art. 12.º, n.º 3, do C.I.M.I., cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição*

*matricial, mas na mesma matriz, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial de cada parte.”;*

- e) *“A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente.”;*
- f) *“Tal prédio não deixa, pelo facto de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.”;*
- g) *“O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1 da Tabela Geral.”;*
- h) 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 (CRP).”.*

## **4. MATÉRIA DE FACTO**

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

4.1.1. A Requerente é proprietária de uma quota-parte de 4/7 do imóvel a que corresponde a inscrição..., Urbano, ... (...)

4.1.2. Tal prédio compreende nomeadamente 17 andares com utilização independente, inscritos na matriz predial urbana da freguesia de ... (...) do seguinte modo:

- a) RC D, com um VPT de € 65 111,82, habitação;

- b) RC E, com um VPT de € 50 914,02, habitação;
- c) 1 D, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- d) 1 E, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- e) 1 F, com um VPT de € 55 833,20, habitação;
- f) 2 D, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- g) 2 E, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- h) 2 F com um VPT de € 55 833,20, habitação;
- i) 3 D, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- j) 3 E, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- l) 3 F, com um VPT de € 55 833,20, habitação;
- m) 4 D, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- n) 4 E, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- o) 4 F, com um VPT de € 55 833,20, habitação;
- p) 5 E, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- q) 5 D, com um VPT de € 72 216,10, habitação;
- r) 5 F, com um VPT de € 55 833,20, habitação.

4.1.3. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2013 (1.<sup>a</sup> prestação), em relação a cada uma de tais inscrições no montante global de € 3 192,46 e que se decompõem do seguinte modo:

- a) RC D, documento 2014..., no montante de € 186,04;

- b) RC E, documento 2014..., no montante de € 145,47;
- c) 1 D, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- d) 1 E, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- e) 1 F, documento 2014..., no montante de € 159,53;
- f) 2 D, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- g) 2 E, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- h) 2 F, documento 2014..., no montante de € 159,53;
- i) 3 D, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- j) 3 E, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- l) 3 F, documento 2014..., no montante de € 159,53;
- m) 4 D, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- n) 4 E, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- o) 4 F, documento 2014..., no montante de € 159,53;
- p) 5 E, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- q) 5 D, documento 2014..., no montante de € 206,33;
- r) 5 F, documento 2014..., no montante de € 159,53.

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**

Em primeiro lugar, são duas as questões que o tribunal tem de decidir, apurar se a sujeição à norma de incidência da verba 28 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 só há incidência de Imposto do Selo quando o VPT de cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente é superior a € 1 000 000, viola o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto, previsto no art. 103.º, n.º 2 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>.*

---

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

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 affectos 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 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 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 17 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.

---

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

Importa ainda dilucidar o outro segmento 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 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 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 da Requerente de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do 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 de pronúncia.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 3192,46 (o correspondente à soma das liquidações objecto de pronúncia) 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 € 612, 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, 30 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.