

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 551/2014 -T**

**Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Propriedade vertical**

## **DECISÃO ARBITRAL**

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 551/2014 – T

### **1. Relatório**

#### **A - Geral**

- 1.1. “A”, S.A., pessoa colectiva n.º ..., com sede na Av. ..., ..., ..., Porta ..., em Lisboa (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 28.07.2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade e anulação dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2013 e com data de 17.03.2014, referentes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”), relativos a prédio de que é proprietária, como adiante melhor se verá.
  
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou como árbitro Nuno Pombo, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 11.08.2014, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. ... e Dra. ... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 30.09.2014.
- 1.5. No dia 30.09.2014 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 30.10.2014 a Requerida apresentou a sua resposta.

### **B – Posição da Requerente**

- 1.7. A Requerente era, à data a que se reportam os factos, proprietária de um prédio em propriedade total ou vertical sito na Rua ..., n.º ... a ..., em Lisboa, com o artigo matricial ..., da nova freguesia de ..., composto por 11 (onze) apartamentos (*i.e.* divisões/partes com utilização independente e com afectação habitacional) e 2 (dois) estacionamentos (*i.e.* divisões/partes com utilização independente e sem afectação habitacional), com um valor patrimonial total de € 2.191.570,00 (dois milhões cento e noventa e um mil quinhentos e setenta euros), a que corresponde a caderneta que a Requerente anexa ao seu pedido como documento n.º 23, cujo teor se tem por reproduzido (de ora em diante “o Prédio”).
- 1.8. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo (de ora em diante designado “IS”) que se encontram listadas no quadro do art.º 20.º do requerimento de pronúncia arbitral (anexadas como documentos n.ºs 1 a 22 ao dito requerimento,

cujo teor se tem por reproduzido), as quais se basearam no art.º 1.º do Código do Imposto do Selo (de ora em diante o “CIS”), na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, cuja data limite de pagamento se reporta ao final do mês de Abril de 2014.

- 1.9. A Requerente não procedeu ao pagamento do tributo que lhe era exigido pelas liquidações a que acima se fez referência, por considerá-las “totalmente ilegais”.
- 1.10. Fundamenta a Requerente o seu pedido no vício de violação de lei e no erro sobre os pressupostos de facto e de direito na aplicação da verba 28.1 da TGIS.
- 1.11. Sustenta a Requerente que se impunha a autonomização dos andares ou fracções susceptíveis de utilização independente para efeitos de liquidação de IS, como sucede no caso das fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal, não resultando da lei a correspondência do valor patrimonial tributário (de ora em diante designado “VPT”) de um prédio composto por várias fracções independentes à soma do VPT dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, até porque, nos termos do n.º 3 do art.º 12.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), “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”, sendo conseqüentemente objecto de liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) separada.
- 1.12. A Requerida, porém, para apurar o VPT do Prédio em propriedade total ou vertical não se limitou a proceder à soma aritmética do VPT de cada uma das suas partes susceptíveis de utilização independente. Para esse apuramento expurgou a Requerida da pretensa unidade constituída pelo Prédio as partes dele que se mostram, nos termos da respectiva caderneta predial, afectas a estacionamento, não encontrando a Requerente fundamento legal que autorize semelhante ficção.

- 1.13. A Requerente advoga ainda a inconstitucionalidade da verba 28.1 TGIS, por violação do princípio constitucional da igualdade, e em particular da igualdade em sede de tributação do património, porquanto trata os prédios constituídos em propriedade vertical, com partes susceptíveis de utilização independente, de forma arbitrariamente diferente daqueles outros que se encontram em situação substancialmente igual, apesar de constituídos em propriedade horizontal.
- 1.14. Por fim, alega a Requerente que as liquidações em crise, referentes a 2013, violam também os princípios da proporcionalidade e da justiça, uma vez que o Prédio, em 2013, esteve em obras e tinha um valor “evidentemente inferior a 1 milhão de euros, tal como veio a ser definido após a conclusão das obras em 2014”.

### **C – Posição da Requerida**

- 1.15. A Requerida, na sua resposta, expressa o entendimento de que a situação do Prédio se subsume literalmente na previsão da verba em causa, acrescentando que nos prédios em regime de propriedade total não existem fracções autónomas a que a lei fiscal possa atribuir a qualificação de prédio, sendo a Requerente, consequentemente, proprietária de um único prédio unitariamente considerado, e não de cada uma das partes ou fracções susceptíveis de utilização independente de que se componha, razão por que o VPT de que depende a incidência do IS da verba 28.1 da TGIS tinha de ser, como foi, a soma dos VPT de cada uma partes susceptíveis de utilização independente afectas a habitação.
- 1.16. Sustenta pois a Requerida que o acto tributário em causa não violou qualquer preceito legal ou constitucional, pelo que deve ser mantido no ordenamento jurídico.
- 1.17. Conclui por fim a Requerida estar impedida de interpretar a verba 28.1 da TGIS de forma diversa do que fez, já que qualquer outra interpretação violaria o princípio da legalidade inscrito no artigo 103º da Constituição da República Portuguesa.

## **D – Conclusão do Relatório**

- 1.18. Por despacho de 17.11.2014, o tribunal arbitral dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), uma vez que as partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão.
- 1.19. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT.
- 1.20. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.21. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que os actos de liquidação contestados assentam na mesma base factual e apelam à aplicação das mesmas regras de direito.
- 1.22. O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

## **2. Matéria de facto**

### **2.1. Factos provados**

- 2.1.1. A Requerente é a única proprietária do Prédio (doc. n.º 23, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

- 2.1.2. O Prédio encontra-se constituído em propriedade total ou vertical, tendo treze divisões susceptíveis de utilização independente, sendo onze afectas a habitação e duas a estacionamento (docs. n.ºs 1 a 23, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.3. Nenhum dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente tem um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) - (docs. n.ºs 1 a 23, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.4. A Requerida, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, procedeu à soma aritmética dos valores patrimoniais de cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente afectos a habitação, não tendo considerado para estes efeitos os VPT das partes do Prédio afectas a estacionamento (docs. n.ºs 1 a 23, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.5. O Prédio tem um VPT de € 2.191.570,00 (dois milhões cento e noventa e um mil quinhentos e setenta euros) – (doc. n.º 23 junto com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.6. Para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, a Requerida considerou um “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto” de € 1.997.930,00 (um milhão novecentos e noventa e sete mil novecentos e trinta euros) – docs. n.ºs 1 a 22, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).
- 2.1.7. A Requerente foi notificada das liquidações de IS a que se refere o quadro que consta do art.º 20.º do pedido de pronúncia arbitral (docs. n.ºs 1 a 22, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

## **2.2. Factos não provados**

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que devam considerar-se não provados.

### **3. Matéria de direito**

#### **3.1.1. Questões a decidir**

Resulta do que acima se deixou dito que a questão a apreciar é, no fundo, a de saber se um prédio constituído em propriedade total ou vertical, mas com andares ou divisões com utilizações independentes, é um “prédio com afectação habitacional” para efeitos da aplicação do art.º 1.º do CIS e da verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

#### **3.1.2. A verba 28.1 da TGIS**

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, entre várias alterações que promoveu ao CIS, aditou, pelo seu art.º 4.º, a verba 28 à TGIS, que conta 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 %.»

Como se constata, a verba 28.1 refere-se a “prédios com afectação habitacional”. Ora, não só este conceito não surge definido em qualquer disposição do CIS, como tão-pouco é usado no CIMI, diploma para que expressamente remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS quando estejam em causa matérias não reguladas no CIS relativamente à verba 28.

### **3.1.3. A “propriedade vertical” e a aplicação da verba 28.1 da TGIS**

Sem prejuízo do interesse, não apenas dogmático, da fixação do sentido e do alcance do conceito de “prédio com afectação habitacional”, forçoso é, antes do mais, dar resposta à questão de saber se, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, podem ser somados os VPT de cada um dos andares ou divisões com utilização independente, e afectos a habitação, de um determinado edifício, como fez a Requerida relativamente ao Prédio.

#### **a) A matriz predial de imóveis em propriedade total ou vertical e a cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis**

Importa desde já esclarecer que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição predial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”, conforme se pode ler no n.º 2 do art.º 12.º do CIMI. Também o IMI, nos prédios sujeitos ao regime da propriedade total, dá relevo típico a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente (art.º 119.º, n.º 1 do CIMI).

Ou seja, resulta claro que o legislador, no CIMI, não pretendeu ater-se ao rigor da forma jurídica dos direitos reais incidentes sobre os prédios, mas antes à utilização que lhes é dada, nomeadamente nos casos em que um prédio, juridicamente falando, é composto por diferentes andares ou partes susceptíveis de utilização independente.

Dir-se-á, não sem razoabilidade, que o legislador, para efeitos de tributação em sede de IMI, optou por conferir autonomia, independência, a cada uma das partes ou a cada um dos andares de um único prédio, desde que umas e outros se mostrem de utilização independente, ao ponto de prever a inscrição individualizada na matriz de cada uma dessas partes independentes e de impor à tributação em sede de IMI uma cobrança também ela autónoma. Mau grado a existência jurídica de um único prédio, é o próprio legislador que não apenas recomenda como impõe a consideração autónoma de cada uma das partes independentes, para efeitos de tributação do património.



### **b) A aplicação da verba 28.1 da TGIS a cada uma das partes independentes**

Se é assim para o IMI, como se procurou demonstrar, não pode deixar de ser assim também para o IS, nomeadamente para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS.

Aliás, este problema, caso o imposto, IMI ou IS, fosse puramente proporcional, não existiria ou seria inócuo, porquanto o somatório das partes haveria de corresponder necessariamente ao todo. Não é esse, porém, o caso dos autos.

Como se viu, o IS a que faz apelo a verba 28.1 da TGIS só se mostra devido relativamente aos prédios com afectação habitacional e, nestes, apenas aos que apresentem um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

Não se vê razão para a desconsideração da autonomia de cada uma das partes susceptíveis de utilização independente do Prédio, nem se pode concluir que, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS, se impõe uma unidade que sendo indiscutível em termos de direitos reais o não é em sede de tributação sobre o património imobiliário.

Atentos a letra e o espírito da lei, não se vislumbra que seja intenção do legislador fazer aplicar a verba 28.1 da TGIS a cada uma das partes afectas a habitação de um prédio quando apenas do somatório de todas elas resulta um VPT igual ou superior ao da bitola legal.

### **c) A *ratio legis* da verba 28.1 da TGIS**

O que se deixa dito acima não ignora o confessado propósito do proponente da alteração legislativa já referida. A interpretação que aqui se acolhe está de harmonia com o que parece ter sido a inequívoca intenção do Governo, autor da proposta que resultou nesta intervenção legislativa.

Aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente<sup>1</sup>:

“O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”

Ora, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais apresenta esta proposta de lei referindo, sem tibiezas, a expressão “casas”. “Casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, note-se.

Assim, mau grado a infelicidade da técnica legislativa adoptada, resulta com meridiana clareza que a verba 28.1 da TGIS não pode ser interpretada no sentido de nela estarem abrangidos cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT igual ou superior ao que prevê a mesma verba. Na verdade, nenhuma das “casas” do Prédio a que vimos fazendo referência, apresenta, de *per se*, “valor igual ou superior a 1 milhão de euros”.

#### **d) Conclusão**

Pelo exposto, é entendimento do tribunal arbitral que está ferida de ilegalidade a liquidação de IS com base na verba 28.1 da TGIS relativamente a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, e afectos a habitação, do Prédio, por não poder a mencionada verba ser interpretada no sentido de poder ela ser aplicada a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total ou vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT

---

<sup>1</sup> V. DAR I Série n.º 9/XII -2, de 11 de Outubro, pág. 32.

igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), não ultrapassando o VPT de cada um dos ditos andares ou partes essa fasquia legal.

O entendimento do tribunal arbitral rejeita o juízo de inconstitucionalidade invocado pela Requerida. É sabido que cabe à lei – lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei autorizado – a fixação dos elementos essenciais da incidência dos impostos. Contudo, o entendimento acolhido pelo tribunal arbitral não descarta o princípio da legalidade previsto no n.º 2 do art.º 103.º da Constituição da República Portuguesa, porque, como se procurou demonstrar pelos argumentos apresentados supra, a solução que se advoga resulta de disposições normativas que não enfermam de qualquer inconstitucionalidade orgânica.

#### **3.1.4. Questão prejudicada: inconstitucionalidade invocada pela Requerente**

A Requerente suscitou a questão da inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, com a redacção que hoje lhe conhecemos, caso ela fosse interpretada no sentido de que o IS ali previsto poderia incidir sobre cada um dos andares ou partes independentes do Prédio afectos a habitação.

Uma vez que o tribunal arbitral não acolheu o entendimento da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, surge prejudicada e processualmente inútil a apreciação dessa questão e a de quaisquer outros vícios de que possam enfermar as contestadas liquidações.

#### **4. Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais.

#### **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 19.979,30 (dezanove mil novecentos e setenta e nove euros e tinta cêntimos).

## **6. Custas**

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 19 de Janeiro de 2015

O Árbitro

Nuno Pombo

\*\*\*

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.