

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 712/2014-T**

**Tema: IS - verba n.º 28.1 da TGIS - Propriedade Vertical**

## **Decisão Arbitral**

### **Processo n.º 712/2014-T**

Autor/Requerente: A...

Requerido: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT)

#### 1. Relatório

Em 14-10-2014, A..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua ..., em Lisboa, doravante designado por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral, com vista à impugnação de atos tributários de liquidação de imposto de selo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, relativos às unidades com utilização independente do prédio urbano em propriedade vertical, sito na ..., n.º 2, da freguesia de ..., concelho do Lisboa inscrito na matriz predial sob o artigo ..., a saber,

- i. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €195,24, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-RC E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €58.570,00;
- ii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- iii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €213,54, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €64.090,00;

- iv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- v. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €198,50, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º D ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €59.550,00;
- vi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- vii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- viii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- ix. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- x. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- xi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- xii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- xiii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €285,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

- xiv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- xv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- xvi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- vii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- xviii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- xix. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- xx. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €195,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-RCº E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €58.570,00;
- xxi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €213,63, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €64.090,00;
- xxii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- xxiii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxiv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €198,58, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €59.550,00;

xxvi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxvii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxviii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

xxix. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxx. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxxi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

xxxii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxxiii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxxiv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxxv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

xxxvi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxxvii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xxxviii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

xxxix. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €195,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-RCº E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €58.570,00;

xl. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;

xli. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;

xlii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €213,63, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €64.090,00;

xliii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €198,50, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €59.550,00;

xliv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xlv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xlvi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

xlvii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xlviii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

xlix. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

i. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

ii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

iii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

liii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

liv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

lv. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;

lvi. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

lvii. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

A Requerente pede a anulação dos *supra* referidos atos de liquidação do imposto de selo.

Alega, para tanto, que o imóvel a que se referem as liquidações de imposto de selo, cuja legalidade se discute, é um prédio em regime de propriedade total ou vertical constituído por 21 unidades susceptíveis de utilização independente, das quais 2 estão afetadas a comércio e serviços, e as restantes 19 a habitação, sendo que relativamente a estas, emitiu a AT notas de liquidação de imposto de selo.

As referidas unidades foram objecto de avaliação nos termos do CIMI, em 2012. O VPT de cada uma foi determinado separadamente, com valores compreendidos entre €58.570,00 e €66.100,00. O valor patrimonial tributário do prédio ascendeu a €1.173.010,00.

O prédio em questão não se encontra constituído em propriedade horizontal, e nenhuma das unidades com utilização independente tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000 (um milhão de euros). Por isso, na sua perspectiva, não se verifica o pressuposto legal de incidência da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo.

Foi designado como árbitro único, em 05-12-2014, Ricardo Marques Candeias. Em conformidade com o previsto no art. 11.º, 1, c), RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 23-12-2014.

Notificada para o efeito, a AT apresentou resposta a 04-02-2015. Esgrima que o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência de imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda

que sejam suscetíveis de utilização independente, por não se encontrar o prédio constituído em propriedade horizontal.

Requeru ainda a AT a dispensa da realização da reunião a que alude o art. 18.º, RJAT, e respectivas alegações orais, bem como a dispensa de apresentação de PA.

Insistindo-se junto da AT para proceder à junção do processo administrativo aos presentes autos, a AT nada disse ou requereu.

Notificada para se pronunciar, a Requerente referiu nada ter a opor quanto à dispensa de junção do PA, dispensa da realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT e respectivas alegações orais.

O tribunal arbitral entendeu, face aos elementos carreados para os autos, e inexistindo exceções a dirimir, não ser necessária a junção do PA, a realização da reunião prevista bem como a produção de alegações. Consequentemente, em 18-02-2015 foi fixada para prolação da decisão o dia 23-02-2015.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, 1, 2, RJAT, e art. 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias que cumpra apreciar.

## **2. Dos factos**

Apreciada criticamente a prova documental produzida pela Requerente, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

- a) A requerente e proprietária do prédio urbano sito na ..., n.º 2, da freguesia de ..., concelho do Lisboa, inscrito na matriz predial sob o artigo ...;
- b) O prédio encontra-se em propriedade total;
- c) É constituído por 21 unidades suscetíveis de utilização independente, sendo 2 destinadas a comércio e serviços, e 19 a habitação, sem se encontrarem em regime de propriedade horizontal;
- d) A AT liquidou a 21-03-2013 o Imposto de Selo relativo ao ano de 2012, referente a parte das unidades com utilização independente existentes no prédio supra identificado, no valor correspondente a 1% do seu valor patrimonial tributário, da seguinte forma:

- I. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €195,24, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-RC E, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €58.570,00;
- II. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º D, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- III. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €213,54, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º F, ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €64.090,00;
- IV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º E ..., Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- V. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €198,50, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €59.550,00;
- VI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- VII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- VIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- IX. ix. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- X. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

- XI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €285,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XIV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XVI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XVII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,34, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XVIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XIX. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XX. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €195,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-RCº E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €58.570,00;

- XXI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €213,63, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €64.090,00;
- XXII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- XXIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXIV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €198,58, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €59.550,00;
- XXVI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXVII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXVIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XXIX. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXX. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

- XXXI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XXXII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXXIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXXIV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXXV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XXXVI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXXVII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XXXVIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XXXIX. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €195,28, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-RCº E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €58.570,00;
- XL. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;

- XLII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €220,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €66.100,00;
- XLIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €213,63, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-1º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €64.090,00;
- XLIV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €198,50, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €59.550,00;
- XLV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XLVI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-2º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XLVII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- XLVIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- XLIX. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-3º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- L. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
- L. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;

- LI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-4º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
  - LII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
  - LIII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
  - LIV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-5º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
  - LV. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €202,33, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º D, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €60.700,00;
  - LVI. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º F, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
  - LVII. Liquidação n.º 2013 ..., no valor de €205,26, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com o n.º U-...-6º E, ... Lisboa, relativo ao ano de 2012, cujo VPT é de €61.580,00;
- 
- d) O prazo limite de pagamento terminava em 30-04-2013, relativamente às liquidações referentes à primeira prestação; em 31-07-2013, relativamente às liquidações referentes à 2ª prestação, e em 30-11-2013, relativamente às liquidações referentes à 3ª prestação,.
  - e) O valor patrimonial total do prédio é de €1.173.010,00.
  - f) A Requerente apresentou reclamação graciosa, que foi indeferida.
  - g) A Requete foi notificada para proceder ao pagamento das referidas notas de liquidação no valor total de €11.730,10.

h) A Requerente procedeu ao pagamento do referido valor.

A convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos, concretamente os pontos a), b) e e), resultam do teor da caderneta predial junta aos autos e da certidão permanente, os pontos c) d) g) e h) resultam do teor das notas de liquidação das três prestações do imposto, e o ponto f), resulta da reclamação graciosa e respectiva decisão que a Requerente juntou.

Para a decisão da causa não se provaram outros factos com relevância.

### 3. Do Direito

São estes os factos que importa apreciar. Vejamos então.

A Requerente vem alegar na sua petição inicial que a *“(...)Na óptica do legislador, não importa o rigor-jurídico formal da situação concreta do prédio, mas, sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio, ao contrário do que é mencionado pela AT.”*

Defende a Requerente que *“(...)Para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referencia ou distinção é efectuada”*.

Afirma ainda que *“o entendimento da AT no sentido de que o somatório dos VPT’s das várias fracções ou divisões com utilização independente afectas à habitação, resultando num, VPT global ou superior a €1.000.000,00, legitima a incidência do imposto de selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, é, manifestamente ilegal”*.

Conclui assim, a Requerente, que *“(...) Não havendo, uma única fracção ou divisão com utilização independente, afecta à habitação, com VPT igual ou superior a €1.000,0000, nunca poderia a AT sujeitar a requerente ao imposto de selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, que ora se impugna, por ser o mesmo ilegal, e por isso inaceitável e desconforme, entre outros com o principio da legalidade fiscal”*.

Mais conclui pela inconstitucionalidade da liquidação: *“Não pode a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o principio da legalidade fiscal, previsto no artigo 103º, n.º2 da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.”*

Termina a Requerente, propugnando pela procedência do pedido e, por via dela, pede que *“a acção arbitral seja julgada procedente, por provada e, consequentemente, as*

*liquidações do imposto de selo impugnadas, no valor de 11.730,10(onze mil setecentos e trinta euros e dez cêntimos), serem anuladas, por força dos vícios supra identificados, tudo com as demais consequências legais, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios relativamente aos valores que a requerente pagou, tudo nos termos do artigo 43º da LGT.”.*

Por seu lado a AT vem contrapor a posição da Requerente, fundamentando a sua pretensão no facto de o prédio desta se encontrar em regime de propriedade total e a concentração em cada prédio de habitações independentes não ser susceptível de desencadear a incidência do imposto de selo sobre cada uma delas.

No entendimento da AT “*o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.*”.

Argumenta a AT no sentido de que “*o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes.*”.

Conclui a AT que “*outra interpretação violaria, isso sim, a letra e o espírito da verba 28.1 da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa /C.R.P.).*»

Pugna ainda a AT pela inconstitucionalidade da interpretação feita pela Requerente da verba 28.1 da TGIS, no sentido de o VPT de que depende a sua incidência ser apurado por cada andar e não globalmente, ferindo o princípio da legalidade tributária.

Na sua perspectiva, importa dar ênfase ao diferente regime jurídico-civilístico atribuído à propriedade horizontal face à propriedade total, os quais consistirão, mesmo para efeitos fiscais, institutos jurídicos diferentes. Daí o diferente tratamento em termos de incidência da verba 28.1 da TGIS.

Posta uma breve descrição da paleta argumentativa tecida pelas partes, vejamos então.

A questão decidenda prende-se com a de saber se a regra de incidência da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) é aplicável a prédios que não se encontram constituídos em propriedade horizontal. Com efeito, nesses casos questiona-se se a referida verba deverá incidir sobre o somatório do VPT atribuído aos diferentes andares, isto é,

sobre o VPT total do prédio, ou, antes, sobre o VPT de cada andar com utilização económica independente do prédio.

Esta questão já foi objecto de vários acórdãos do CAAD, nomeadamente, os proferidos nos processos 132/2013-T, 14/2014-T, 30/2014-T e 88/2014-T, que seguiremos de perto.

A verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS) foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro. Ela estabelece o seguinte:

*“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 afetação habitacional – 1 % (...);”*

Com o aditamento do n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (CIS), operado também pela referida Lei, estabeleceu-se que quanto *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”*

Por força desta remissão, reportando-se a norma de incidência da verba 28.1 TGIS a prédios urbanos, o conceito de prédio urbano será o resultante do CIMI.

O CIMI estabelece no no art. 2.º, 1, o conceito de prédio. Define-o como *“toda a fração 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 coletiva 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 fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial”*.

Já o art. 4.º do CIMI estabelece que são prédios urbanos *“todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte”*.

Por sua vez, o art. 6.º, *ibidem*, procede à classificação das diversas espécies de prédios urbanos, distinguindo-os, no n.º 1 do referido artigo, em quatro subcategorias: *“a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros”*.

No n.º 2 do mesmo artigo encontramos o critério utilizado para essa distinção, considerando que os *“Habitaçãois, 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”*.

Ora, verificamos que não decorre dos normativos legais do citado diploma qualquer classificação dos prédios urbanos que os distinga entre prédios em propriedade horizontal *versus* prédios em propriedade vertical.

Se o legislador os qualifica como uma mesma realidade jurídico-fiscal, claudicará sustentação legal à aplicação de diferentes regimes fiscais por força da natureza jurídico-civilística que um prédio urbano com afectação habitacional detenha.

É verdade que o art. 2.º, 4, do CIMI, determina que, *“para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*. Porém, é também verdade que o mesmo não estabelece qualquer diferenciação entre as fracções autónomas dos prédios em propriedade horizontal estas e as partes do prédio com utilização independentemente da classificação enquanto prédios urbanos habitacionais.

Daqui resulta que o legislador pretendeu apenas, como fez, diferenciar os prédios urbanos considerando o seu destino normal, isto é, considerando o destino a que cada um deles está adstrito. Deste modo, obsta assim, do ponto de vista fiscal, a uma distinção que a lei civil prevê, entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade vertical, não permitindo, contudo, que essa caracterização jurídica releve para aquilo que nos interessa, que é o âmbito de incidência do imposto, tanto do IMI como da verba 28.1 da TGIS, decorrente da mencionada remissão.

Sendo assim, concluímos ser irrelevante, para efeitos de tributação, que o prédio esteja em propriedade vertical ou horizontal. É antes relevante a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização habitacional.

Aliás, atenta a intenção do legislador ao criar a verba 28 da TGIS e à aplicação que a AT lhe vem dando, considera-se que o critério por esta adotado quanto aos prédios em propriedade vertical não se adequa aos princípios da legalidade, igualdade e proporcionalidade fiscal, consagrados constitucionalmente no nosso ordenamento jurídico.

O princípio da igualdade fiscal deverá ser entendido no seu sentido material. Pelo que, a tónica deste princípio assentará sempre na capacidade contributiva de cada contribuinte. O mesmo é dizer que teremos um imposto igual para os que tiverem igual capacidade contributiva, e um imposto diferente para os que dispuserem de diferente capacidade contributiva. Certo é que, a diferença no imposto será proporcional à diferente capacidade contributiva.

Este princípio é-nos imposto pela articulação do art. 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) com os arts. 103.º e 104.º do mesmo diploma.

Ora, o imposto estabelecido pela verba 28 da TGIS pretende harmonizar a repartição do esforço fiscal dos contribuintes, fazendo incidir este imposto sobre os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, que excedam € 1.000.000,00, por cada andar com utilização independente.

Com efeito, determinando o princípio da igualdade fiscal que se deve tratar fiscalmente de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente, não se justifica o tratamento diferenciado, para efeitos de tributação, dos andares de um prédio só pelo facto de o mesmo já se encontrar em propriedade horizontal, conquanto que esses andares tenham utilização independente.

E remetendo o CIS para o CIMI, consideramos que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes andares com utilização independente, deverá obedecer às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal.

Atente-se, desde logo, no disposto no n.º 3, do art. 12.º do CIMI, segundo o qual *"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"*.

Fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o VPT global do prédio em causa, como pretende a AT, não encontra qualquer base na legislação aplicável e *supra* referida.

Aliás, a própria Requerida emitiu as notas de Liquidação que constam dos autos, sendo cada uma delas referente a cada uma das frações com utilização independente e afectação habitacional. Consta, *inclusive*, de cada delas particular referência ao VPT de cada fração,

para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS. Decorre daqui ter sido o imposto liquidado individualmente em relação a cada uma das partes com utilização independente e não considerando a soma dos VPT dos andares do prédio em propriedade total.

Face a todo o exposto, o critério legal a utilizar para definição da incidência do imposto estabelecido na verba 28.1 da TGIS terá de ser idêntico ao estabelecido para efeitos do IMI.

Como se pode ler na Decisão Arbitral proferida no processo 132/2013-T *“não se vislumbra, nos trabalhos relativos à discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, a invocação de uma ratio interpretativa distinta da aqui apresentada. Com efeito, justificou-se tal medida, apelidada de “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”, com a necessidade de cumprir com os princípios da equidade social e da justiça fiscal, onerando mais significativamente os titulares de propriedades com elevado valor destinadas a habitação, e, nessa medida, fazendo incidir a nova “taxa especial” sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”.*

Prossegue ainda a referida decisão afirmando que *“se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a «habitação» - seja ela «casa», «fracção autónoma» ou «parte de prédio com utilização independente» / «unidade autónoma» -, porque se supõe uma capacidade contributiva acima da média e, nessa medida, se justifica a necessidade de realização de um esforço contributivo adicional, pouco sentido faria passar a desconsiderar os apuramentos “unidade a unidade” quando só através do somatório dos VPTs das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo) é que se superaria o milhão de euros”.*

Posto que, só assistiria razão à AT e, conseqüentemente, direito à liquidação do imposto em causa, se a algum dos andares com utilização independente correspondesse um VPT superior a € 1.000.000,00, o que não se verifica, pois o valor mais elevado corresponde apenas a €66.100,00.

Depreende-se do que até aqui foi dito que a posição da AT é contrária à Lei e à Constituição, violando os princípios da legalidade e igualdade fiscal.

O prédio em causa encontra-se em propriedade total e contém 19 frações com utilização independente destinados a habitação. Como se mostra provado, nenhum deles tem um VPT





O árbitro singular

Ricardo Marques Candeias