

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 100/2014 -T

Tema: IS - verbas 28 e 28.1 da TGIS

## DECISÃO ARBITRAL

### AS PARTES

**Requerentes:** A..., NF ..., residente na Avenida ... em Lisboa; B..., NF ..., residente na Rua ..., São João do Estoril e C..., NF ..., residente na Avenida... em Lisboa; *o primeiro Requerente invocando a qualidade de cabeça de casal da herança de D... NF ... e os outros dois Requerentes invocando a qualidade de herdeiros.*

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

## DECISÃO

### I. RELATÓRIO

- a) Em 10-02-2014, os Requerentes entregaram no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).
- b) O pedido está assinado por advogado cuja procuração foi junta.

### O PEDIDO

- c) Os Requerentes peticionam a anulação de 13 actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) com referência ao ano de 2012, geradores de uma colecta global de 11

062,50 euros, com datas de 2013-07-14 e relativos ao prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sito em ..., na Avenida ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ... (anterior artigo ... – freguesia de ... e ainda mais anterior artigo ...).

- d) Invocam que a cave direita, o rés-do-chão direito, o 1º andar direito, o 1º andar esquerdo, o 2º andar direito, o 2º andar esquerdo e os 3ºs andares (direito e esquerdo) do prédio urbano identificado na alínea anterior, não têm afectação habitacional, tendo sido juntos os contratos de arrendamento comprovativos da locação para fins diversos da habitação.
- e) E concluem que os actos de liquidação são ilegais porque os andares identificados em d) não têm fins habitacionais, porquanto se encontram arrendadas para outros fins que não para habitação.
- f) E que mesmo que assim não fosse sempre ocorreria violação da norma de incidência das verbas 28 e 28.1 da TGIS, na medida em que a AT somou os valores patrimoniais dos andares em propriedade total e nenhum deles por si só tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros.
- g) E que a adopção do critério implícito defendido pela AT na liquidação do IS, viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem como da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.
- h) Terminam peticionando a anulação dos 13 actos tributários identificados em c).

#### DO TRIBUNAL ARBITRAL

- i) O pedido de pronúncia arbitral foi aceite em pelo Senhor Presidente do CAAD em 10-02-2014 e automaticamente notificado à AT no dia 11.02.2014.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 26.03.2014.
- k) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 11.04.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.

**Não transitado em julgado**

- l) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 11.04.2014 que aqui se dá por reproduzida.
- m) Uma vez que se levantam neste processo questões em tudo idênticas às já levantadas em muitos outros processos já decididos no CAAD, o TAS por despacho de 21.05.2014 decidiu dispensar-se da reunião de partes a que alude o artigo 18º do RJAT, se as partes a isso nada viessem a obstar.
- n) Notificadas as partes da promoção referida no inciso anterior, veio a AT concordar com a promoção do TAS e solicitar ainda a não produção de alegações, por requerimento de 22.05.2014. Os Requerentes por requerimento de 27.05.2014 vieram dar o seu assentimento à promoção do TAS e concordar com a posição da AT quanto à não produção de alegações, prescindindo implicitamente da inquirição de testemunhas que tinha arrolado, com base na aceitação pela Requerida da factualidade alegada no pedido de pronúncia.
- o) Pelo que não se realizou a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, não se mostrou necessária a produção de prova testemunhal suplementar, nem se produziram alegações de partes.

#### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- p) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas. Afigura-se-nos que, no caso, quanto à legitimidade, bastaria apenas a intervenção do 1º Requerente, na qualidade de cabeça-de-casal da titular do direito de propriedade, face ao que consta das notas de liquidação do imposto do selo em causa neste processo.
- q) **Contraditório** - a AT juntou ao processo, em 19.05.2014, a resposta ao pedido de pronúncia apresentado pelos Requerentes. Todos os despachos do TAS e todos os requerimentos e documentos juntos pelas partes foram regularmente notificados.
- r) **Excepções dilatórias** - o processo não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT o que se retira inclusivé da data limite de

pagamento das liquidações objecto de impugnação, em confronto com a data de entrega do pedido de pronúncia.

### SÍNTESE DA POSIÇÃO DOS REQUERENTES

#### *Quanto à desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS*

- s) Insurgem-se os Requerentes contra a liquidação de IS levada a efeito com base na adição do valor patrimonial dos 13 andares que compõem o prédio identificado em c), com referência ao ano de 2012, nos termos do artº 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro (imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo).
- t) Posto que, por um lado, os 8 andares identificados em d) estão arrendados para fins não habitacionais e têm um VPT total de 721 720.00 euros, não atingindo os restantes andares o limite mínimo para sujeição a imposto do selo, de 1 000 000,00 euros, expresso na verba 28 da TGIS, mesmo considerando a leitura da lei levada à prática pela AT.
- u) Entendem por outro lado que o valor patrimonial tributário (VPT) no caso em discussão, que a AT considerou ser 1 106 250,00 euros (para o prédio considerado no seu todo) relevante para a incidência da taxa de tributação, posto que se trata de um prédio em propriedade total que integra andares ou divisões com utilização independente, não é a soma de todos esses andares ou divisões, mas o VPT de cada um dos andares ou divisões.

#### *Quanto à inconstitucionalidade da norma ínsita nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, na leitura implícita levada à prática pela AT*

- v) Os Requerentes relativamente ao facto da AT ter considerado o valor patrimonial do prédio-total (adicionando os VPT dos diversos andares), consideram que este critério defendido pela AT viola os princípios de legalidade e da igualdade fiscal e bem assim o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, invocando desta forma desconformidades com a Lei Fundamental.

## SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

### *Quanto à desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS*

- w) Propugna a AT concluindo que “o valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00 de que depende a aplicação das verbas 28 e 28-1 é, como resulta expressamente da sua letra, o valor patrimonial de cada prédio e não das suas partes distintas, ainda que susceptíveis de utilização independente”.
- x) E, por isso, entende que quando a lei expressa “cada prédio urbano” (nº 7 do artigo 23º do CIS) e “por prédio” (verba 28.1 da TGIS), uma vez que nos prédios em propriedade vertical só os “andares ou partes de prédio” têm VPT, à semelhança dos andares em propriedade horizontal que são “ope legis” prédios urbanos, tal determina a adição dos VPT individuais para obter o VPT global do prédio urbano.
- y) O legislador pode submeter a regimes discriminatórios os prédios em propriedade horizontal relativamente aos prédios em propriedade vertical, beneficiando o instituto jurídico mais evoluído da propriedade horizontal, o que pode ser exigível com vista à obtenção de coerência no sistema fiscal.
- z) “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, nem por a propriedade do bem imóvel ser de herança indivisa”.

### *Quanto à inconstitucionalidade da norma ínsita nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, na leitura propugnada pelos Requerentes*

- aa) Uma interpretação das verbas 28 e 28º-1 da TGIS no sentido propugnado pelos Requerentes violaria o princípio da legalidade inscrito no artigo 103º, nº 2 da Lei Fundamental.
- bb) Dissentindo dos Requerentes expressa que “o princípio da igualdade tributária proíbe apenas as discriminações arbitrárias ou não justificadas, mas não as

**Não transitado em julgado**

discriminações eventualmente justificadas pelo carácter mais evoluído dos institutos ou pela coerência do sistema fiscal”.

\*\*\*

cc) Concluindo que “o acto tributário em causa não violou qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantido”.

## **II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR**

As questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito, face aos factos provados e à sua relevância probatória.

Sobre esta matéria, em concreto, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões em que a questão de fundo é a mesma, ou seja, discute-se a amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS.

Neste processo, no entanto, o fulcro da dissidência processual, afigura-se-nos estar simplificado tendo em conta o facto da AT ter, corroborando os factos alegados pelos Requerentes, expressado quanto ao bem imóvel identificado em c) do Relatório:

- Que dos 13 andares que o integram, oito não têm afectação habitacional (artigo 4º da Resposta);
- Que o valor patrimonial dos andares com afectação habitacional soma € 385.030,00 (artigo 5º da Resposta).

Por outro lado, a AT não coloca em causa o facto de se poder discutir que a “afectação habitacional” a que faz alusão a norma de incidência, a verba 28º da TGIS, poder aferir-se

**Não transitado em julgado**

em função do que consta da matriz, ou seja, mediatamente em função do licenciamento da edibilidade local, e não da utilização concreta e objectiva dos andares ou divisões susceptíveis de utilização económica independente, uma vez que, no caso, todos os andares ou divisões que integram o imóvel, em termos de inscrição matricial, constam como tendo afectação habitacional.

Portanto, a primeira questão a dirimir neste processo é a de verificar se mesmo considerando a tese propugnada pela AT (inciso w) do Relatório) estão verificados os elementos da previsão da norma de incidência de que a verba 28 da TGIS faz depender a sua aplicação.

Caso se conclua que não estão verificados um ou mais dos elementos, não fará sentido o TAS apreciar os demais segmentos do pedido dos Requerentes, expressos nos incisos f) e g) do Relatório.

Ou seja, não se verificando um ou mais dos elementos de que depende a aplicação da verba 28 da TGIS, *segundo a própria leitura propugnada pela AT e levada à prática nos 13 actos impugnados*, não fará sentido, subsequentemente, discutir

- Se é desconforme com a lei a operação de adição dos valores patrimoniais dos andares que integram o prédio em propriedade total, tendo em conta que nenhum deles, por si só, tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros.
- Se é desconforme à Constituição a leitura implícita da lei (verbas 28 e 28-1 da TGIS) levada à prática pela AT nas liquidações de IS e se também o seria a leitura defendida pelos Requerentes.

E pela razão de que, se os Requerentes e a AT estão de acordo quanto ao quadro factual objecto do processo e quanto à relevância jurídica desse quadro factual objecto de consonância, a saber:

- que oito dos andares do imóvel não têm afectação habitacional;
- e que o VPT dos que têm afectação habitacional soma 385 030,00 euros;

deverá liminarmente apurar-se se o limite elegível para a tributação em IS referido na verba 28 da TGIS, de 1 000 000,00 euros, na leitura da lei propugnada pela AT, se verifica neste processo.

### **III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO**

Com relevância para a decisão que se vai adoptar são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos) e/ou os artigos do pedido dos Requerentes e da resposta da AT quanto aos factos admitidos por acordo, como fundamentação:

- 1) Está inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ... (anterior artigo ... – freguesia de ... e ainda mais anterior artigo ... – freguesia de ...), *como titular da propriedade plena* o NF ... – “D...” – cabeça-de-casal da herança de, com morada na Avenida ... – **Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral e exórdio da resposta da AT;**
- 2) A..., NF ...; B..., NF ... e C..., NF ..., são: o primeiro, o cabeça-de-casal da herança de D..., NF ... e os outros dois requerentes os demais herdeiros – **Artigos 1º e 2º do pedido de pronúncia e artigo 1º da resposta da AT;**
- 3) A afectação dos andares ou divisões do prédio urbano em propriedade total referido em 1) é “habitação” – **Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral.**
- 4) Os Requerentes foram notificados em data não concretamente determinada de 13 actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) geradores de uma colecta global de 11 062,50 euros, datados de 2013-07-14, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS - **Artigo 13º do pedido de pronúncia e Documentos nºs 9 a 21 juntos com o pedido de pronúncia.**
- 5) Quanto ao imóvel identificado em 1): a cave direita encontra-se arrendada a uma sociedade comercial para prestação de serviços e outras actividades – ... Consultores, Lda.;; o rés-do-chão direito encontra-se arrendado à sociedade



**Não transitado em julgado**

comercial ..., Lda.; o 1º andar direito encontra-se arrendado para o exercício de profissão liberal de medicina; o 1º andar esquerdo encontra-se arrendado para escritório de advogados; o 2º andar direito encontra-se arrendado à sociedade comercial ... Consultores, Lda, Lda.; o 2º andar esquerdo encontra-se arrendado para gabinete de estudos e projectos de construção civil; os terceiros andares (direito e esquerdo) encontram-se arrendados à sociedade comercial ... – Estudos e Projectos de Estabilidade, Lda. para fins de escritório – **Artigo 11º do pedido de pronúncia arbitral e artigo 4º da resposta da AT;**

- 6) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, objecto de tributação, têm VPT compreendidos entre 27 980,00 euros (CV D) e 100 490,00 euros (os quartos andares), num total de 1 106 250,00 euros; – **Artigo 7º do pedido de pronúncia, artigo 6º da resposta da AT e Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia.**
- 7) Os VPT dos andares indicados em 5) somam 721 220,00 euros e os VPT dos restantes andares somam 385 030,00 euros – **Artigo 7º do pedido de pronúncia e artigo 5º da resposta da AT**
- 8) Em todas as notas de liquidação a AT fez constar “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 106 250,00 euros” - **Documentos nºs 11 a 21 juntos com o pedido de pronúncia e posição geral assumida pela AT na resposta.**

Não existe outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.

A matéria assente resulta de confissão ou dos documentos juntos pelas partes cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram qualquer tipo de dissonância.

#### **IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR**

A sujeição a imposto do selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento das verbas 28, 28-1 e 28-2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efectuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os seguintes factos tributários:

*“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%.”*

Com relevância para o caso referem:

- O nº 7 do artigo 23º do CIS quanto à liquidação do imposto: *“Tratando - se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada **prédio urbano**, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as **necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.**”*
- O nº 4 do artigo 2º do CIMI: *“Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”*
- O nº 3 do artigo 12º do CIMI: *“Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário”.*

**Não transitado em julgado**

Afigura-se-nos que a resposta à questão de fundo colocada neste pedido de pronúncia tem a ver com a leitura que é feita pela AT do nº 7 do artigo 23º do CIS.

Com efeito, afigura-se-nos que o fulcro do dissídio terá a ver com o facto da AT considerar que quanto aos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, porque não são por definição jurídica formal considerados *prédios urbanos* (mas serão “*partes de prédio*” segundo o nº 3 do artigo 12º do CIMI), ter procedido à soma dos VPT dos andares ou divisões/partes do prédio para determinar se é atingível, por cada prédio, o VPT mínimo de 1 000 000,00 de euros, sobre que faz incidir a taxa *ad valorem* de 1% do IS da verba 28.1 da TGIS.

E considera que isso é permitido porque a lei refere que se deve proceder “às *necessárias adaptações*” das “*regras do CIMI*” (nº 7 do artigo 23º do CIS).

Foi criada, por via interpretativa da lei, uma nova realidade jurídico-fiscal: um novo VPT global de prédio urbano que a lei não contempla.

No entanto, como acima se referiu, o que está, em primeiro lugar em causa, em termos de dissidência processual, afigura-se-nos estar simplificado tendo em conta o facto da AT ter corroborado os factos alegados pelos Requerentes.

Está admitido por acordo das partes e por isso provado, que o quanto ao imóvel identificado em c) do Relatório, 8 andares estão arrendados para fins não habitacionais, conforme inciso 5) da parte III desta decisão.

E que apenas 5 dos andares estão arrendados para fins habitacionais, cuja soma dos respectivos VPT é de 385 030,00 euros (inciso 7 da parte III desta decisão). Desta factualidade se conclui que mesmo a soma dos VPT é inferior ao limiar de tributação de 1 000 000,00 de euros fixado da verba 28 da TGIS (inciso 6 da parte III desta decisão).

**Não transitado em julgado**

Ou seja, reconhecem as partes que apenas 5 andares do prédio em causa têm “afecção habitacional” e que os seus VPT individuais não são iguais ou superiores ao limiar de tributação de 1 000 000,00 de euros fixado da verba 28 da TGIS (inciso 6 da parte III desta decisão) e que, percute-se, a soma dos seus VPT individuais é de 385 030,00 euros.

Pelo que não se deveria considerar (mesmo com base na leitura da lei propugnada pela AT, que, diga-se não é a que temos seguido nas decisões que já adoptámos) que, no caso deste processo, existe um prédio urbano (ou andar ou parte de prédio urbano) cujo VPT utilizado para efeitos de IMI possa ser considerado igual ou superior a € 1 000 000,00 de euros, que é o limiar mínimo para que possa ocorrer a tributação.

Nesta conformidade deverá proceder o pedido de pronúncia suscitado pelos Requerentes.

Assim sendo, fica prejudicada a apreciação das demais questões ou fundamentos invocados, quer pelos Requerentes, quer pela Autoridade Tributária, nomeadamente a eventual desconformidade das verbas 28 e 28-1 da TGIS com a Lei Fundamental, nas leituras propugnadas pelos Requerentes ou pela Autoridade Tributária.

\*\*\*

Os Requerentes aduzem, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a desconformidade constante da alínea a) do artigo 99º do CPPT: “errónea qualificação ...de factos tributários”.

De facto, com os fundamentos atrás expressos, as liquidações de IS impugnadas levadas a efeito nos termos em que o foram, estão em desconformidade com a norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS, ocorrendo, desta feita, a ilegalidade prevista na alínea a) do artigo 99º do CPPT.

\*\*\*

**Não transitado em julgado**

Como consequência do acima exposto procedem os pedidos de anulação dos actos tributários deduzidos pelos Requerentes perante o Tribunal Arbitral, uma vez que as liquidações de IS levadas a efeito pela AT não estão em conformidade com a lei.

De facto, reconhecem as partes que apenas 5 andares do prédio em causa têm “afecção habitacional” e que os seus VPT individuais não são iguais ou superiores ao limiar de tributação de 1 000 000,00 de euros fixado da verba 28 da TGIS (inciso 6 da parte III desta decisão), nem a soma dos seus VPT individuais atinge esse limiar, pois é de 385 030,00 euros.

## V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos julga-se procedente o pedido dos Requerentes, anulando-se os 13 actos de liquidação de Imposto de Selo indicadas em c) do Relatório, com referência ao ano de 2012, geradores de uma colecta global de 11 062,50 euros, com datas de 2013-07-14 e relativos ao prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sito em ..., na Avenida ... n.ºs 51 a 53, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ... (anterior artigo ... – freguesia de ... e ainda mais anterior artigo ... – freguesia de ...).

**Valor do processo:** de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do n.º 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 11 062,50 euros.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918.00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 21 de Julho de 2014

Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto  
no artigo 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*