



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 170/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; prédio em propriedade total.**

**Proc. 170/2015-T**

## **REFORMA DE DECISÃO**

A decisão arbitral proferida em 16 de Novembro de 2015 enforma dos seguintes erros:

1º

Não foi tido em conta que a Requerente, à data da prolação da decisão, tinha comprovado o pagamento de imposto referente às liquidações:

- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 502,66 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 515,92 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 511,35 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 576,19 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 504,27 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 513,00 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 569,33 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 566,39 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 564,81 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 420,57 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 507,15 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 574,57 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 427,79 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 579,17 euros

2º

Não foi tido em conta que a Requerente, à data de prolação da decisão, tinha constituído garantia bancária em relação aos processos de execução fiscal n.ºs ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ..., ... 2014 ... e ... 2014 ....

3º

Por lapso, condenou-se a Requerente ao pagamento das custas do processo, quando essa condenação deveria ter recaído sobre a Parte decaída, ou seja sobre a AT- Administração Tributária e Aduaneira.

4º

Não foi tido em conta, na parte decisória, o pedido de anulação do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra as liquidações impugnadas.

Assim sendo, reforma-se a decisão emitida a 16 de Novembro de 2015, nos seguintes termos:

\*\*\*\*

### **Decisão Arbitral**

**Tema: Imposto de Selo – Prédio em propriedade total**

**Requerente:** A..., Lda.

**Requerida:** AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

## **I - RELATÓRIO**

### **1. Pedido**

A..., Lda. , pessoa colectiva e contribuinte n.º ..., com sede na Rua ... n.º ..., ..., em Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou, em 13-03-2015, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de



pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista a:

- Anulação de acto de indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra os actos de liquidação de Imposto de Selo corporizados nos documentos 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., e 2014 ...;
- Anulação dos mesmos actos de liquidação;

Para sustentar o seu pedido, a Requerente alega, em síntese:

- A Requerente é proprietária do prédio urbano em propriedade total sito no ..., nºs .../..., e na Tv. ..., nºs .../..., em Lisboa, descrito sob o artigo ... na conservatória do registo predial de Lisboa e inscrito sob o artigo matricial n.º ... da freguesia de ..., Lisboa.
- A Requerente foi notificada das referidas liquidações, fundamentadas na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS);
- Esta verba faz incidir imposto de selo sobre os prédios urbanos com afectação habitacional, que tenham um valor patrimonial igual ou superior a 1 milhão de euros;
- No caso de prédios em propriedade total formados por partes susceptíveis de utilização independente, em que o valor patrimonial de cada parte é individualizado, o valor a tomar por base para efeitos de determinar a incidência da verba 28.1 da TGIS deve ser o valor patrimonial tributário de cada parte independente;
- Tendo em conta a remissão que o Código do Imposto de Selo (CIS) opera para as regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e o elemento subjectivo ou a intenção do legislador, deve concluir-se que a matéria colectável que serve de base à norma de incidência da verba 28.1 da TGIS é o valor patrimonial tributário determinado nos termos do CIMI para cada “prédio” no sentido tributário deste termo, neste se compreendendo as fracções autónomas a par dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente;

- Além disso, também o princípio constitucional da igualdade tributária impõe que a verdade material e não a verdade formal seja o critério determinante da capacidade contributiva no caso vertente.

## **2. Resposta**

Na sua Resposta, a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira, alega, em síntese:

- A situação do prédio da Requerente subsume-se, linearmente, o que quer dizer, literalmente, na previsão da verba em causa, pois é um prédio urbano com afectação habitacional e o seu valor patrimonial tributário é superior a um milhão de euros;
- No âmbito do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal têm a consideração de prédios;
- A Requerente, para efeitos de IMI e também de imposto selo, por força da redacção da referida verba, não é proprietária de sete fracções autónomas, mas sim de um único prédio;
- A consideração, para efeitos de IS, do valor patrimonial de cada divisão susceptível de utilização independente equivaleria à aplicação do regime fiscal da propriedade horizontal a um prédio em propriedade total, quando as normas fiscais não estabelecem essa equiparação, o que não é permitido ao aplicador do direito, ao abrigo do artigo 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

## **3. Reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações**

Com a concordância das partes, o Tribunal determinou a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT bem como da fase de alegações finais.

## **4. Requerimento superveniente da Requerente**

Em requerimento junto ao processo em 8 de Setembro de 2015, a Requerente veio:

1º : Alegar ter procedido entretanto ao pagamento do imposto referente às seguintes liquidações impugnadas:

- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 502,66 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 515,92 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 511,35 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 576,19 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 504,27 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 513,00 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 569,33 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 566,39 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 564,81 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 420,57 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 507,15 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 574,57 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 427,79 euros
- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 579,17 euros

2º: Ter constituído garantia bancária em relação aos processos de execução fiscal n.ºs ..., e ....

3º Requerer a condenação da Requerida AT – Administração Tributária e Aduaneira:

- ao reembolso da quantia de 7.333,17 Euros, referente ao imposto pago
- ao pagamento de indemnização pelos prejuízos suportados pela Requerente com a constituição da referida garantia bancária

## **II. Saneamento**

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 21-05-2015, tendo sido o Árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n.º 1, als. a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias e encontram-se regularmente representadas.

Não foram identificadas nulidades no processo.

### **III. Fundamentação**

#### **1. Questões a decidir**

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

- A aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos em propriedade vertical formados por partes susceptíveis de utilização independente considerados como um todo, com a consequência de que o valor patrimonial tributário a ter em conta para efeitos de incidência do imposto será, em caso de resposta afirmativa, o valor patrimonial tributário do prédio;
- Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, a constitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, se interpretada no sentido de abranger os terrenos para construção, em face do princípio constitucional da igualdade.

#### **2. Matéria de facto**

São os seguintes os factos considerados provados com relevância para a decisão:

- A Requerente era, à data do alegado facto tributário, proprietária do prédio urbano em propriedade total sito no ..., n.ºs .../..., e na ..., n.ºs .../..., em Lisboa, descrito sob o artigo ... na conservatória do registo predial de Lisboa e inscrito sob o artigo matricial n.º ... na matriz tributária da freguesia de ..., Lisboa;
- Trata-se de prédio descrito como urbano, em propriedade total, composto por partes susceptíveis de utilização independente;
- O valor patrimonial tributário do conjunto das partes do prédio com afectação habitacional é de 1.011.030,00 euros;

- 
- A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de imposto de selo, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, sobre as partes independentes do referido prédio com afectação habitacional:
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 1º andar direito, no valor de 1584,20 euros
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 1º andar esquerdo, no valor de 1412,80 euros
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 2º andar direito, no valor de 1399,80 euros
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 2º andar esquerdo, no valor de 1571,10 euros
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 3º andar direito, no valor de 1404,40 euros
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 3º andar esquerdo, no valor de 1575,80 euros
    - Liquidação n.º 2014 ..., referente ao 3º andar esquerdo, no valor de 1162,20 euros
  
  - O montante total de imposto liquidado, nas referidas liquidações, é de 10 110,30 euros;
  - A Requerente deduziu reclamação graciosa contra os actos de liquidação supra-referidos;
  - A reclamação graciosa foi totalmente indeferida, em 19-12-2014;
  - A Requerente procedeu ao pagamento do imposto referente às seguintes liquidações impugnadas:
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 502,66 euros
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 515,92 euros
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 511,35 euros
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 576,19 euros
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 504,27 euros
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 513,00 euros
    - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 569,33 euros

- Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 566,39 euros
  - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 564,81 euros
  - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 420,57 euros
  - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 507,15 euros
  - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 574,57 euros
  - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 427,79 euros
  - Liquidação parcial n.º 2014 ..., no valor de 579,17 euros
- O montante total do imposto e acrescido pago é de 7.333,17 Euros;

Não se considera provado:

- Que os processos de execução fiscal em relação aos quais foi prestada garantia bancária se refiram às liquidações impugnadas.

### **3. Do direito**

A questão a decidir nos presentes autos já foi objecto de inúmeras decisões arbitrais, podendo dizer-se que a jurisprudência que delas emana se encontra solidamente firmada (v.g. processos 50/2013-T, 132/2013-T, 144/2013-T, 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T).

Mais recentemente, pronunciou-se sobre esta mesma questão o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 09-09-2015, proferido no processo n.º 47/15, confirmando a orientação que vinha sendo seguida pelos tribunais arbitrais.

Neste acórdão, que tomamos como base da nossa decisão nos presentes autos, profere o STA:

*“Tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do IMI, segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não parece, (...), que exista*



*qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.*

*Neste contexto, se a lei exige, relativamente ao IMI, a emissão de notas de liquidação individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, exigirá, nos mesmos termos, relativamente à regra de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.*

*Pelo que, o IS, no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS, só poderia incidir em determinada fracção se esta, eventualmente, tivesse um VPT superior a € 1.000.000,00.*

*E, mais se diga, que foi esse inclusive o entendimento adoptado pela ATA.*

*Com efeito, esta (ATA) também emitiu notas de liquidação individualizadas, referentes a cada uma das fracções susceptíveis de utilização autónoma, demonstrando que, na sua opinião, as aludidas fracções, apesar de juridicamente não constituídas em propriedade horizontal, seriam, para todos os efeitos, independentes entre si.*

*Todavia, olvidou a ATA que não poderia, em virtude do enquadramento previamente vertido, proceder ao somatório dos VPTs individuais das fracções previamente mencionadas, almejando um valor que já caísse na base de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.*

*Isto quando o próprio legislador estabeleceu uma regra diferente no âmbito do Código do IMI que, tal como previamente referido, é o Código aplicável às matérias não reguladas no Código do IS, no que se refere à Verba n.º 28 da TGIS.*

*Resumindo, o critério estabelecido pela ATA, de considerar o valor do somatório dos VPT individuais atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, servindo-se do facto de que o prédio não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra, aos olhos do presente tribunal, sustentação legal, sendo, nomeadamente, contrário ao critério aplicável em sede de IMI e, por remissão (nos termos mencionados supra), em sede de IS.*

*Neste contexto, considera o presente tribunal que o critério defendido pela ATA viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, e, bem assim, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.*

*Paralelamente, note-se que o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI não efectua qualquer distinção quanto ao regime dos prédios que se encontrem em propriedade horizontal ou vertical.*

*Como tal, e uma vez que se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo imposto, a ATA não pode tratar situações materialmente iguais de forma diferente.”*

Em resumo, a doutrina do STA nesta matéria é a de que tratar de forma desigual, no âmbito do IS, as fracções em propriedade horizontal e as partes de prédio em propriedade total corresponderia a tratar de forma desigual situações materialmente idênticas, o que não é lícito à luz do princípio da igualdade tributária. Além disso, a própria Administração Tributária e Aduaneira reconhece que implicitamente que as duas realidades são idênticas, quando liquida IS sobre as partes individualmente e não sobre o prédio como um todo.

Mas o Tribunal acrescenta ainda:

*“(…)A presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, - «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI».*

*Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.*

*Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece que «cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário».*

*Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.*

*Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.*

*Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde*



*resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.*

*Logo, 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, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.*

*Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.*

*Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).*

*Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.*

*De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.*

*No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].*

*Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência.”*

*É esta a doutrina que aqui também se acolhe, em consonância com a toda a vasta e unânime jurisprudência arbitral anterior, pelo que cumpre concluir que as liquidações de imposto de selo impugnadas são ilegais, por violação da lei de imposto, ao incidirem sobre*



partes independentes de prédios em propriedade total mas tomando por base o valor patrimonial tributável da soma das mesmas partes.

Por conseguinte, é também ilegal a decisão de indeferimento das reclamações gratuitas deduzidas contra as liquidações impugnadas.

#### **IV. DECISÃO**

Pelos fundamentos expostos:

1º: Julga-se totalmente procedente o pedido de anulação do acto de indeferimento da reclamação gratuita deduzida contra os actos de liquidação impugnados;

2º: Julga-se totalmente procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação impugnados;

3º: Condena-se a Requerida, ao abrigo do artigo 24.º, n.º 1, al. b), ao reembolso da quantia de 7.333,17 Euros (sete mil, trezentos e trinta e três Euros e dezassete cêntimos).

Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 10.110,30 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 918,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da **Requerida**.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 23 de Novembro de 2015

O Árbitro

(Nina Aguiar)