

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 340/2015-T**

**Tema: IS - verba 28.1 TGIS**

## Decisão Arbitral

**Requerente:** A...

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

### I - RELATÓRIO

#### 1. Pedido

A..., doravante designada por Requerente, contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., ..., Vila Nova de Gaia, ..., na qualidade de Cabeça de Casal da herança indivisa de B... e de C..., com NIF ..., apresentou, em 29-05-2015, 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 à anulação dos actos de liquidação de imposto de selo, praticados ao abrigo da verba 38.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, relativos ao ano de 2014 e respeitantes ao prédio urbano sito na Rua ..., n.º .../... e Rua ... n.º .../..., ..., Porto, inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia de Ramalde, corporizados nos documentos de cobrança com os números:

- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...

- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...
- 2015 ...

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

- O Requerente é cabeça de casal da herança indivisa de B... e de C..., dos quais é também herdeira D..., filha dos falecidos;
- O Requerente e a outra herdeira D... (doravante designados como Requerentes) eram, à data dos factos, donos e legítimos possuidores do prédio urbano sito na Rua ..., n.º .../... e Rua ... n.º .../..., ..., Porto, descrito na conservatória de registo predial de Porto com o n.º .../Ramalde e inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia de Ramalde;
- O aludido prédio encontra-se descrito na matriz predial tributária como prédio urbano em propriedade total, composto por vinte e cinco andares ou divisões de utilização independente destinados a comércio e habitação;

- O valor patrimonial tributário das várias partes com utilização independente foi determinado separadamente;
- No ano de 2014, a soma dos valores patrimoniais tributários das partes com utilização habitacional é de 2.108.920,00 euros (dois milhões, cento e oito mil e novecentos e vinte euros);
- Para efectuar as liquidações impugnadas, a Administração Tributária tomou como base a soma do valor patrimonial tributário das fracções habitacionais do prédio;
- A Administração Tributária fez assim uma incorrecta aplicação da lei de imposto, pois apenas poderia tomar como base o valor patrimonial tributário de cada parte com utilização independente;
- A norma de incidência em causa - a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (de ora em diante referida como TGIS) – fala em prédio com afectação habitacional, remetendo o artigo 67º, n.º 2 do Código do Imposto de Selo (CIS) para o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) nas matérias não reguladas no primeiro;
- O conceito de prédio urbano com afectação habitacional tem assim que ser encontrado no CIMI, nomeadamente nos seus artigos 2.º, 4.º e 6.º;
- Em particular do artigo 4.º, e da consideração de nada existe no CIMI que permita inferir uma discriminação entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total, deve concluir-se que partes autónomas de prédios em propriedade total devem ser tratadas como prédios habitacionais;
- Desta forma, no caso de um prédio urbano em propriedade total com partes susceptíveis de utilização independente, apenas poderá incidir imposto de selo, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, sobre as partes com afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário individualmente considerado seja igual ou superior a um milhão de euros;
- Este entendimento é o mais conforme com a *ratio* da tributação estabelecida na verba 28.1 da TGIS, a qual visa tributar prédios habitacionais que revelem uma particular capacidade contributiva;
- Considerar como base de incidência do imposto o somatório dos valores patrimoniais tributários de todas as partes com afectação habitacional seria violador do princípio constitucional da igualdade tributária;

## 2. Resposta

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

### 2.1. Excepção de incompetência do Tribunal Arbitral

- O Requerente não impugna o acto tributário de liquidação, mas sim o pagamento das prestações do acto de liquidação constantes de um documento que é uma nota de cobrança;
- O objecto do processo é a anulação não de um acto tributário (ou de 1/3 de um acto tributário, o que não seria legalmente possível), mas sim de notas de cobrança para o pagamento da 3.<sup>a</sup> prestação de um imposto;
- Tal objecto não cabe no âmbito das competências do Tribunal Arbitral;

### 2.2. Inimpugnabilidade dos actos impugnados

- O Requerente impugna determinadas prestações de um valor unitário de imposto;
- Ora, as prestações de imposto de selo da verba 28.1 do TGIS não são impugnáveis, o que é impugnável é a liquidação anual desse imposto, já que o imposto é anual;

### 2.3. Aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente

- Os Requerentes são proprietários de um prédio urbano em propriedade total, pelo que não existem fracções autónomas que possam ser qualificadas como prédio;
- A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente;
- O facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral é o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas;
- O facto de as normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação autonomizarem as partes susceptíveis de utilização independente não permite afirmar que existe uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical;

- Nada na lei permite que se aplique ao prédio em causa, por analogia, o regime da propriedade horizontal. Tratando-se de dois regimes distintos no plano da lei civil, o intérprete da lei tributária não pode equiparar os dois regimes de propriedade por força da regra segundo a qual os conceitos dos outros ramos de direito são interpretados no direito tributário com o sentido que lhes é dado nesses outros ramos do direito (art.º 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária);
- A interpretação tampouco é possível uma vez que não existe qualquer lacuna da lei (artigo 10.º do Código Civil);
- É inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado andar a andar ou andar ou divisão a divisão, e não globalmente

### **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.

## **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:

- Incompetência do Tribunal para julgar o pedido;
- Impugnabilidade dos actos impugnados;
- 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:

- O Requerente é cabeça de casal da herança indivisa de B... e de C..., dos quais é também herdeira D..., filha dos falecidos;
- O Requerente e a outra herdeira D... (doravante designados como Requerentes) eram, à data dos factos, proprietários do prédio urbano sito na Rua ..., n.º .../... e Rua ... n.º .../..., ..., Porto, descrito na conservatória de registo predial de Porto com o n.º .../Ramalde e inscrito na matriz predial tributária sob o artigo ... da freguesia de Ramalde;
- O aludido prédio encontra-se descrito na matriz predial tributária como prédio urbano em propriedade total, composto por vinte e cinco andares ou divisões de utilização independente destinados a comércio e habitação;
- O valor patrimonial tributário das várias partes com utilização independente foi determinado separadamente;
- No ano de 2014, a soma dos valores patrimoniais tributários das partes com utilização habitacional é de 2.108.920,00 euros (dois milhões, cento e oito mil e novecentos e vinte euros);

- O Requerente foi notificado para pagar imposto de selo, liquidado ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, sobre as partes independentes do referido prédio com afectação habitacional, relativamente ao ano de 2014;
- O montante total do imposto liquidado sobre o prédio é de 7.030,76 euros (sete mil e trinta euros e setenta e seis cêntimos);

### **3. Do direito**

#### **3.1 Competência do Tribunal**

Segundo alega a Requerida, o Requerente pede ao Tribunal Arbitral a anulação não de um acto tributário, mas sim de notas de cobrança. E no seu entender, tal objecto não cabe no âmbito das competências do Tribunal Arbitral.

Ora, não é verdadeira a afirmação de que o Requerente pede ao Tribunal Arbitral a anulação não de notas de cobrança. Com efeito, lê-se no início da petição inicial: “[O Requerente] vem requerer a pronuncia do presente Tribunal Arbitral sobre a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto selo (...)”.

E no final da petição inicial, vem o pedido formulado nos seguintes termos: “*Deverão V. Exas. julgar procedente, por provado, o pedido de pronuncia arbitral, com a consequente anulação dos referidos actos de liquidação impugnados, com todos os efeitos legais (...)*”.

Não tem pois fundamento a excepção de incompetência do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerente, pelo que a mesma é julgada improcedente.

#### **3.2. Impugnabilidade dos actos impugnados**

Quanto à impugnabilidade dos actos impugnados, aplicam-se as mesmas considerações.

Alega a Requerida que o Requerente impugna determinadas prestações de um valor unitário de imposto e que as prestações de imposto de selo da verba 28.1 do TGIS não são impugnáveis, o que é impugnável é a liquidação anual desse imposto, já que o imposto é anual.

Como já se observou antes, não é verdadeiro que o Requerente impugne prestações da obrigação de imposto. O Requerente impugna liquidações de imposto de selo.

O Requerente baseia-se nos documentos de cobrança como prova da liquidação, o que é algo muito diferente.

Ora, os documentos de cobrança provam efectivamente a liquidação.

E de qualquer forma não é totalmente correcto dizer que os documentos em causa não corporizam a externalização do acto de liquidação, ou seja o documento comprovativo do acto que chega ao conhecimento do sujeito passivo.

O documento de cobrança contém todos os elementos que a lei exige para a notificação do acto de liquidação. Mas isto é, de resto, irrelevante. O relevante é que o sujeito passivo impugna actos de liquidação

Portanto, também a excepção de inimpugnabilidade dos actos impugnados não pode proceder.

O que, sim, importa dizer, ainda quanto ao objecto do pedido, é que estamos perante vários actos de liquidação e não perante um único acto de liquidação, como seria correcto.

Que estamos perante vários actos de liquidação e não apenas um, como seria correcto, deduz-se do facto de algumas dívidas de imposto estarem divididas em prestações enquanto outras são de prestação única. Se estivéssemos perante uma única liquidação, único procedimento correcto, esta disparidade não era possível.

O procedimento correcto, à luz do actual Código do IMI seria que a AT – Administração Tributária e Aduaneira praticasse uma única liquidação, uma vez que o prédio é, como diz a Administração Tributária, apenas um, e o imposto de selo incide sobre o prédio, e não sobre as partes susceptíveis de utilização independente.

Mas não é essa a realidade que está na base deste processo arbitral. Estamos, portanto, perante um pedido de anulação de vários actos de liquidação.

### **3.3. Aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente**

A questão da aplicabilidade da verba 28.1 aos prédios em propriedade total composta por partes com utilização independente 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, pronuncia-se aquele Tribunal nos seguintes termos:

*“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.

#### **IV. DECISÃO**

Pelos fundamentos expostos:

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

Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 7.029,73 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612,00 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, 30 de Novembro de 2015

O Árbitro

(Nina Aguiar)