

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 194/2014-T

Tema: IS – verba 28; propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. ..., contribuinte fiscal n.º ..., residente em Lisboa, na Rua ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 27.02.2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral colectivo em matéria tributária, que foi aceite, visando a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, referentes à aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) a prédios de que é proprietária, relativamente ao ano de 2012, apresentando cumulação de pedidos por economia processual.
2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitros Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa (árbitro-presidente), Maria Manuela Roseiro e Ana Teixeira de Sousa, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído a 05.05.2014.
4. Notificado o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional, foi apresentada resposta

em 05.06.2014, subscrita pelas juristas Senhoras Dra. ... e Dra. ..., em nome e representação da Requerida.

5. Face à Resposta da AT o tribunal, através de despacho de 5 de Junho de 2014 do seu Presidente, decidiu que se dispensa a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT e que a decisão final será apresentada até dia 31 de Julho de 2014.
6. Em resposta a despachos arbitrais de 24 de Junho (solicitando à Requerida junção de processo administrativo) e de 7 de Julho de 2014 (solicitando à Requerente a cópia legível dos documentos anteriormente enviados, com a Petição inicial, como Doc. nº 1), a AT enviou despacho de designação mas informou que “não existe processo gracioso que configure a natureza de processo administrativo, a remeter nos termos do n.º 2 do artigo 17.º do RJAT”; a Requerente enviou, em 10 de Julho de 2014, novo conjunto de documentos¹.

7. O pedido de Pronúncia arbitral

Sintetizando, os fundamentos apresentados pela Requerente são os seguintes:

- A cumulação de pedidos encontra-se justificada dado que os pedidos respeitam a actos de liquidação do Imposto do Selo efectuados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, relativamente a situações em que estão em causa as mesmas circunstâncias de facto e aplicação de idênticos princípios e regras de direito;
- Em Outubro de 2013, foi notificada dos seguintes documentos para pagamento, no mês de Novembro, de Imposto do Selo ao abrigo da Verba 28.1 da TGIS, relativamente aos seguintes prédios:

S. Sebastião U-...			
Mês de Pagamento	Data da Liquidação	Identificação do documento	Montante
Nov-13	17-07-2013	2013 003823641	506,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823643	964,60 €

¹ Estes elementos, apesar de incompletos, permitiram ajudar a decifrar os dados do documento nº 1 anteriormente junto ao Pedido e que se vêm a considerar provados. Ainda que tenha sido cometido algum lapso, ou faltem alguns elementos que é costume serem disponibilizados, entende-se que, dada a aplicação de direito sustentada na presente decisão, as eventuais falhas serão irrelevantes.

Nov-13	17-07-2013	2013 003823642	964,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823632	977,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823631	977,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823634	977,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823633	977,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823636	987,40 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823635	987,40 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823638	987,40 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823637	977,60 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823640	997,20 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823639	997,20 €
Total			€ 12.280,40

Coração de Jesus U...			
Mês de Pagamento	Data da Liquidação	Identificação do documento	Montante
Nov-13	14-07-2013	2013 003822713	1.338,10 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822714	1.338,10 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003820561	1.342,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003820562	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003820563	1.342,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003820564	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003820565	1.342,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822708	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822709	1.342,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822710	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822711	890,20 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822712	890,20 €
Total			€ 15.551,00

São Sebastião U-...			
Mês de Pagamento	Data da Liquidação	Identificação do documento	Montante
Nov-13	17-07-2013	2013 003823830	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823829	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823839	578,90 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823840	997,20 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823831	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823832	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823834	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823833	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823836	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823835	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823837	1.029,70 €
Nov-13	17-07-2013	2013 003823838	1.029,70 €
Total			€ 11.873,10

Coração de Jesus U-...			
Mês de Pagamento	Data da Liquidação	Identificação do documento	Montante
Nov-13	14-07-2013	2013 003822722	890,20 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822724	1.338,10 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822715	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822717	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822716	1.342,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822719	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822718	1.342,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822721	1.430,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822720	1.432,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822723	890,20 €

Total	€ 12.960,00
--------------	--------------------

Santo Condestável U-...			
Mês de Pagamento	Data da Liquidação	Identificação do documento	Montante
Nov-13	14-07-2013	2013 003822738	778,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822737	756,30 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822726	756,30 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822725	846,70 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822728	833,00 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822727	787,30 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822730	764,40 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822729	855,80 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822734	772,50 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822733	864,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822731	864,90 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822732	772,50 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822736	828,30 €
Nov-13	14-07-2013	2013 003822735	783,10 €
Total			€ 11.264,90

- Efectuou o pagamento do tributo que lhe era exigido, apesar de discordar das liquidações por as considerar ilegais;
- Atendendo à redacção do n.º 1 do artigo 1.º do Código do Imposto do Selo em conjugação com a Verba 28 da TGIS, na redacção em vigor à data dos factos, a qual foi aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, o imposto incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, e, no presente caso resulta dos documentos juntos que as liquidações incidem sobre prédios constituídos, em propriedade vertical, por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente cujos valores

patrimoniais tributários inscritos na matriz nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) não são superiores a € 1.000.000.

- Do acervo de normas aplicáveis (n.º 7 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo e n.º 3 do artigo 12.º e n.º 1 do artigo 113º do Código do IMI, assim como alínea u) do n.º 1 do artigo 5.º do CIS) não resulta qualquer disposição legal que faça corresponder o valor patrimonial tributário de um prédio composto por várias divisões ou unidades independentes à soma das respectivas partes.
- O IMI é liquidado anualmente em relação a cada parte susceptível de utilização independente e tendo em conta o respectivo valor patrimonial tributário constante das matrizes, não encontrando suporte na letra ou no espírito da lei, a ficção da existência de um valor patrimonial tributário correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários dos diversos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, tal como tem decidido jurisprudência unânime do CAAD.
- As liquidações aplicam norma inconstitucional, por violação do princípio da igualdade constitucionalmente consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).
- Se o legislador introduzisse diferença entre os prédios que hajam sido constituídos em propriedade horizontal e os prédios em propriedade total com andares ou partes susceptíveis de utilização independente, seria violado o princípio da igualdade por se tratar de uma distinção totalmente arbitrária, sem que tivesse sido dada prévia oportunidade aos proprietários de prédios em propriedade total com partes susceptíveis de utilização independente de constituir propriedade horizontal.
- São ilegais as liquidações do Imposto do Selo na medida em que enfermam de vício de violação de Lei, ao aplicarem norma inválida em face de uma regra de hierarquia superior.
- Há ainda nulidade das liquidações por se tratar de actos administrativos que ofendem “o conteúdo de um direito fundamental” (artigo 133º, n.º 1, alínea d) do CPA), como é o caso do princípio da igualdade, direito inserido no catálogo dos direitos fundamentais.
- Por outro lado, no presente caso, a AT notificou a Requerente para proceder ao pagamento integral do Imposto do Selo inscrito em cada liquidação, de montante

superior a € 500 (quinhentos euros), em clara violação do disposto no n.º 1 do artigo 120.º do Código do IMI, conjugado com o n.º 1 do artigo 113.º do mesmo Código, tudo nos termos da remissão do n.º 7 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo.

- Devem ser anuladas as liquidações de Imposto do Selo, referentes ao ano de 2012, ao abrigo da verba 28.1 da respectiva TGIS, datadas de 14/07/2013 e 17/07/2013, e reembolsado o imposto pago pela Requerente acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal.

8. A Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Requerida respondeu, em síntese:

- As liquidações controvertidas, datadas de 14/07/2013 e 17/07/2013, referem-se ao ano de 2012 e respeitam a cinco prédios distintos em regime de propriedade total com divisões, perfazendo o valor total de € 63.929,40.
- Ao contrário do defendido pela Recorrente resulta inequivocamente da letra da lei que o legislador quis tributar com a verba 28.1 da TGIS os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária.
- De acordo com o artigo 2º, n.º 4, do CIS, nas situações previstas na verba 28 da TGIS, são sujeitos passivos do imposto os sujeitos passivos de IMI, nos termos do artigo 8º do CIMI e, segundo o artigo 3.º, n.º 3, alínea u), do CIS, o encargo do Imposto de Selo recai sobre os sujeitos passivos referidos no art. 8º do CIMI.
- Como o facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. consiste na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda quando susceptíveis de utilização independente.
- O artigo 80.º, n.º 2, do CIMI declara que a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz, salvo o disposto nos artigos 84.º e 92.º, ou seja, o princípio de que a cada prédio corresponde um só artigo matricial é

excepcionado relativamente aos prédios mistos em que, segundo o referido artigo 84.º, cada uma das partes distintas é inscrita na matriz na parte que lhe competir e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que, apesar de, nos termos do artigo 2.º, n.º 4, do CIMI, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio, correspondendo a cada edifício em regime de propriedade horizontal uma só inscrição matricial.

- No caso *sub judice*, os prédios não estão em regime de propriedade horizontal (situação em que cada uma das fracções autónomas seria havida como prédio urbano, incluindo para efeitos da sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da TGIS) mas em regime de propriedade vertical.
- De acordo com o artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, cada andar ou prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, que discrimina o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI.
- Também quando o corpo do art. 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA), dispunha que cada habitação ou parte de prédio era tomada automaticamente para efeitos de determinação do rendimento colectável sobre o qual deva incidir a liquidação, o rendimento colectável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica.
- Assim, para efeitos da inscrição na matriz predial releva a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, económica e funcionalmente independentes, mas 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 e inscritas separadamente nos termos dos artigos 37.º e seguintes do CIMI.
- Porque tal prédio não deixa de ser um apenas, e as suas partes distintas não são juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal, nem a sua titularidade pode, sem prejuízo do regime de compropriedade, ser atribuída a mais de um proprietário.

- Assim, no presente caso, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do Imposto de Selo da verba n.º 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global dos prédios, e não o de cada um dos seus andares ou partes independentes, não tendo qualquer influência o facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada andar ou parte dos prédios com utilização económica independente, porque a verba n.º 28.1 da TGIS é aplicada segundo as regras do CIMI mas com ressalva dos aspectos que careçam das devidas adaptações como é este caso dos prédios em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.
- Para efeitos de Imposto do Selo releva o prédio na sua totalidade pois que as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, apenas o sendo as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal porque o n.º 4 do artigo 2º do CIMI dispõe que *«cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio»*, o mesmo não sucedendo relativamente aos andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade total com divisões.
- Improcede a argumentação da violação do princípio constitucional da igualdade tributária porque este princípio proíbe as discriminações arbitrárias ou não justificadas mas não as discriminações eventualmente justificadas pelo carácter mais evoluído dos institutos ou pela coerência do sistema fiscal.
- A previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer discriminação arbitrária na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente porque incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, aplicando-se a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito;
- A tributação em sede de Imposto do Selo obedece ao critério de adequação, visando a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis de

elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode ser ignorado.

- O tratamento distinto de prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical é uma discriminação imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal, não arbitrária por se tratar de realidades distintas, diferentemente valoradas pelo legislador,
- A medida procura um máximo de eficácia, quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes, a opção de incidência definida é legitimada pela obtenção da receita e apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável – e não é porque se aplica de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.0000,00.
- Quanto ao vício de lei imputado às liquidações por a Requerente ter sido notificada para pagamento integral do Imposto do Selo, quando este ascendia, em cada uma das liquidações, a um montante superior a € 500, com violação do artigo 120.º, n.º 1 do CIMI e artigo 23.º, n.º 7 do CIS, não procede porque este último artigo remete para as regras de liquidação contidas no CIMI, ainda que com as necessárias adaptações, nada dispondo quanto à questão do pagamento do imposto, pelo que a interpretação sufragada pela Requerente não tem assento legal.
- E a alínea e) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, que veio alterar o CIS, prevê que quanto ao ano de 2012, a liquidação do Imposto do Selo, previsto na verba 28 da TGIS, deve ser paga numa única prestação.
- As liquidações estão correctas devendo manter-se e o pedido de pronúncia ser julgado improcedente, absolvendo-se a entidade Requerida do pedido.

9.Objecto do pedido

Para além da questão prévia, relativa à possibilidade de cumulação de pedidos, as questões que a Requerente pretende ver decididas são:

- Legalidade da liquidação do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS (aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro) relativamente ao valor

patrimonial tributário global de um edifício, correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários de diversos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

- Inconstitucionalidade da norma aplicada por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição.
- Legalidade da exigência do pagamento das liquidações notificadas, cada uma atingindo montante superior a € 500, em uma única prestação, face ao disposto no artigo 120.º, n.º 1, do CIMI e artigo 23.º, n.º 7 do CIS.

10. Saneamento

A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em que estão em causa actos de liquidação de um mesmo imposto (do Selo), assentes na mesma base factual e aplicando as mesmas regras de direito, encontra-se plenamente justificada face ao princípio da economia processual consagrado no artigo 3º do RJAT ².

O tribunal arbitral colectivo é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

II. FUNDAMENTAÇÃO

11. Factos provados

Com base nas peças juntas pela Requerente (pedido de pronúncia arbitral, Doc. nº 1 junto com esse Pedido; Resposta da A.T.), fixa-se a seguinte factualidade³:

² Norma, aliás, com âmbito mais alargado do que o artigo 104º do CPPT (Jorge Lopes de Sousa, Guia da Arbitragem Voluntária, Almedina, 2013, p. 145/146).

³ Os prédios serão referidos pelas respectivas matrizes e freguesias, todas de Lisboa, de acordo com a organização territorial anterior à Lei nº 56/2012, de 8 de Novembro, tal como constam das liquidações objecto deste processo.

11.1. A Requerente é proprietária de diversos andares ou divisões de cinco edifícios em propriedade total ou vertical, ou seja, não constituídos em propriedade horizontal (artigo 1.º do Requerimento de pronúncia arbitral; artigo 2º da Resposta e documentos de liquidação juntos aos autos pela Requerente em 10 de Julho de 2014, conjugados com o Doc. nº 1, junto com o Pedido, cujo teor se tem por reproduzido).

11.2. No edifício com o artigo matricial U-..., da freguesia de **São Sebastião**, concelho de Lisboa, a Requerente é proprietária de 13 (treze) divisões com utilização independente – cave; r/c E; r/c D; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3ºE; 3ºD; 4ºE; 4ºD; 5ºE e 5ºD - cujos valores patrimoniais tributários são, respectivamente, de € 50.660,00; € 96.460,00; € 96.460,00; € 97.760,00; € 97.760,00; € 97.760,00; € 97.760,00; € 98.740,00; € 98.740,00; € 98.740,00; € 98.740,00; € 99.720,00 e € 99.720,00.

11.3. No edifício com o artigo matricial U-..., da freguesia de **Coração de Jesus**, concelho de Lisboa, a Requerente é proprietária de 12 (doze) divisões com utilização independente - r/c E; r/c D; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3º E; 3ºD; 4ºE; 4ºD; 5ºE e 5ºD - cujos valores patrimoniais tributários são, respectivamente, de € 133.810,00; € 133.810,00; € 143.070,00; € 134.290,00; € 143.070,00; € 134.290,00 € 143.070,00; € 134.290,00; 143.070,00; € 134.290,00; € 89.020,00 e € 89.020,00.

11.4. No edifício com o artigo matricial U-... da freguesia de **São Sebastião**, concelho de Lisboa, a Requerente é proprietária de 12 (doze) divisões com utilização independente – CVE; CVD; r/c; 1ºE;1ºD; 2ºE; 2ºD; 3ºE; 3ºD; 4º E; 4ºD; 5º E e 5ºD - cujos valores patrimoniais tributários são, respectivamente, de € 57.890,00; € 99.720,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00; € 102.970,00 e € 102.970,00.

11.5. No edifício com o artigo matricial U-..., da freguesia de **Coração de Jesus**, concelho de Lisboa, a Requerente é proprietária 10 (dez) divisões com utilização independente - r/c; 1º; 2ºD; 2ºE; 3ºD; 3º E; 4ºD; 4º E; 5ºD; 5ºE - cujos valores patrimoniais tributários são, respectivamente, de € 133.810,00; € 143.070,00; € 143.070,00; € 134.290,00; 143.070,00; € 134.290,00; € 143.070,00; € 143.290,00; € 89.020,00 e € 89.020,00.

11.6. No edifício com o artigo matricial U-... da freguesia de **Santo Condestável**, concelho de Lisboa, a Requerente é proprietária de 14 (catorze) divisões com utilização

independente – CVE; CVD; rcE ; rc D; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3º E; 3ºD; 4º E; 4ºD; 5º E e 5ºD, cujos valores patrimoniais tributários são respectivamente de € 82.830,00; € 78.310,00; € 75.630,00; € 84.670,00; € 83.300,00; € 78.730,00; € 76.440,00; € 85.580,00; € 77.250,00; € 66.490,00; € 77.250,00 e € 86.490,00.

11.7. Os montantes referidos nas liquidações como VPT total dos edifícios identificados no número anterior são os seguintes: o prédio com o artigo matricial U-... da freguesia de São Sebastião, o VPT total de € 1.228.040,00 (um milhão duzentos e vinte e oito mil e quarenta euros); o prédio com o artigo matricial U-..., da freguesia de Coração de Jesus, o VPT total de € 1.555.100,00 (um milhão quinhentos e cinquenta e cinco mil e cem euros); o prédio com o artigo matricial U-... da freguesia de São Sebastião, o VPT total de € 1.187.310,00 (um milhão cento e oitenta e sete mil trezentos e dez euros); o prédio com o artigo matricial U-..., da freguesia de Coração de Jesus, o VPT total de € 1.296.000 (um milhão duzentos e noventa e seis mil euros); o prédio com o artigo matricial U-... da freguesia de Santo Condestável o VPT total de € 1.126.490 (um milhão cento e vinte e seis mil quatrocentos e noventa euros) (cf. 46 documentos enviados aos autos em 10/7/2014, e doc nº1, dificilmente legível, junto com o Pedido).

11.8. Em Outubro de 2013, a Requerente foi notificada de diferentes liquidações de Imposto do Selo, datadas umas de 14 de Julho de 2013 e outras de 17 de Julho de 2013, relativas aos edifícios descritos nos números anteriores (artigo 6º do Pedido).

11.9. As liquidações referiam-se ao ano de 2012, indicavam como fundamento a verba 28.1 da TGIS, aplicavam a taxa de 1% ao valor patrimonial de cada prédio sujeito a IMI, mas tendo em conta o VPT global do edifício em que se inseria cada um dos prédios tributados (liquidações anexas sob a designação conjunta de documento n.º 1 do requerimento de pronúncia).

11.10. Os montantes das colectas liquidadas como Imposto do Selo (verba 28.1 da TGIS) em relação a cada um dos cinco edifícios em causa (11.2 a 11.7) foram:

11.10.1. Quanto ao edifício com o artigo matricial U-... da freguesia de São Sebastião, sobre as 13 (treze) divisões autónomas: € 506,60; € 964,60; € 964,60; € 977,60; € 977,60; € 977,60; € 977,60; € 987,40; € 987,40; € 987,40; € 987,40; € 997,20 e € 997,20, relativos a Cave; R/cE; R/cD; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3ºE; 3ºD; 4ºE; 4ºD; 5ºE e 5ºD, respectivamente.

11.10.2. Quanto ao edifício com o artigo matricial U-..., da freguesia de Coração de Jesus, sobre 12 (doze) divisões autónomas: € 1.338,10; 1.338,10; € 1.430,70; € 1.342,90; € 1.430,70; € 1.342,90 € 1.430,70; € 1.342,90; 1.430,70; € 1.342,90; € 890,20 e € 890,20, relativos a r/c E; r/c D; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3º E; 3ºD; 4ºE; 4ºD; 5ºE e 5ºD, respectivamente.

11.10.3. Quanto ao edifício com o artigo matricial U-... da freguesia de São Sebastião, sobre 12 (doze) divisões autónomas: € 578,90; € 997,20; € 1.029,70; € 1.029,70; € 1.029,70; € 1.029,70; € 1.029,70; € 1.029,70; € 1.029,70 e € 1.029,70, relativos a Cave; R/C; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3ºE; 3ºD; 4º E; 4ºD; 5ºE e 5ºD, respectivamente.

11.10.4. Quanto ao edifício com o artigo matricial U-..., da freguesia de Coração de Jesus, sobre 10 (dez) divisões autónomas: € 1.338,10; € 1.430,70; € 1.430,70; € 1.342,90; 1.432,90; € 1.342,90; € 1.430,70; € 1.432,90; € 89.020 e € 89.020, relativos a R/C; 1º; 2ºE; 2ºD; 3ºD; 3º E; 4ºD; 4º E; 5ºD; 5ºE, respectivamente.

11.10.5. Quanto ao edifício com o artigo matricial U-... da freguesia de Santo Condestável, sobre 14 (catorze) divisões autónomas: € 828,30; € 783,10; € 778,90; € 756,30; € 756,30; € 846,70; € 833,00; € 787,30; € 764,40; € 855,80; € 772,50; € 866,49; € 772,50 e € 864,90, relativos a CVE; CVD; R/c E; R/c D; 1ºE; 1ºD; 2ºE; 2ºD; 3º E; 3ºD; 4º E; 4ºD; 5º E e 5ºD, respectivamente.

11.11. A Requerente procedeu em 29 de Novembro de 2013, portanto no prazo que lhe havia sido concedido, ao pagamento do imposto exigido pelas liquidações (carimbos apostos nos documentos de liquidação juntos com o Pedido como Doc nº 1).

12. Factos não provados

Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

13. O Direito aplicável

13. 1. O âmbito de incidência da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo

Resulta das posições das Partes que a questão essencial nos presentes autos consiste em saber se no caso de prédios em propriedade total, com andares ou divisões de utilização independente mas não constituídos em regime de propriedade horizontal, o VPT a

considerar para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS deve corresponder ao VPT de cada andar ou divisão com e afectação habitacional e utilização independente ou à soma dos VPT correspondentes aos andares ou divisões de utilização independente com afectação habitacional. Ou seja, saber se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, antes, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.

Esta questão já foi apreciada em vários processos no âmbito da Arbitragem Tributária ⁴, não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada nas decisões proferidas.

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), foi aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo:

“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 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%.”

Segundo resulta das alterações ao Código do Imposto do Selo, introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, o imposto do selo previsto na verba 28 da TGIS incide sobre uma situação jurídica (nº 1 do art. 1º e nº 4 do art. 2º do CIS), em que os respectivos sujeitos passivos são os referidos no artigo 8.º do CIMI (nº 4 do art. 2º do CIS), aos quais cabe o encargo do imposto (alínea u) do nº 3 do artigo 3º do CIS).

⁴Sobre a aplicação da verba 28 da TGIS no caso de prédios em propriedade vertical, estão já publicitadas decisões no *site* do CAAD, designadamente, nos Processos 50/2013-T; 132/2013-T; 181/2013-T; 183/2013-T; 185/2013-T; 248/2013-T.

O disposto no CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, quer no artigo 4.º, n.º 6 (“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”), quer no artigo 23.º, n.º 7 (“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”), conjugados com o art. 1.º do CIMI, consideram o prédio em si como o facto tributário (a situação que desencadeia a tributação) desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Selo, independentemente do número de sujeitos passivos, possuidores (enquanto proprietários, usufrutuários ou superficiários) dos bens em causa ⁵.

Quanto às taxas, a alínea f) do n.º 1 do mesmo artigo 6.º, da Lei n.º 55-A/2012, prevê a aplicação em 2012 de uma taxa inferior à taxa de 1%, prevista na verba 28.1 da TGIS para prédios com afectação habitacional, distinguindo-se ainda entre os casos de prédios avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,5 %) e prédios com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,8 %).

13.2. O conceito de prédio utilizado na verba 28 da TGIS

O conceito de “prédios com afectação habitacional” utilizado na verba 28.1 ⁶ não se encontra expressamente definido em qualquer disposição do CIS nem no CIMI, diploma para que remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS.

⁵ O disposto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, quanto à nova verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo, entrou em vigor no dia seguinte à publicação da lei, ou seja, 30 de Outubro de 2012. O artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, prevê disposições transitórias por virtude das quais, nesse primeiro ano de vigência, ou seja, 2012: o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro (quando, de acordo com o artigo 8.º do CIMI, aplicável por remissão do n.º 4 do art. 2.º do CIS, seria em 31 de Dezembro); o sujeito passivo do imposto é o titular do prédio (n.º 4 do artigo 2.º do CIS) também nesse dia 31 de Outubro; o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011; a liquidação do imposto pela AT é efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012; o imposto deverá ser pago numa única prestação, pelos sujeitos passivos, até ao dia 20 de Dezembro desse ano 2012.

⁶ A redacção deste número foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, passando a utilizar-se o conceito “prédio habitacional”, mas as liquidações objecto dos presentes autos referem-se ao ano de 2012.

No caso dos autos, quer se tome em conta cada um dos prédios da Requerente em propriedade vertical quer cada uma das respectivas divisões dotadas de autonomia, trata-se (não vem contestado) de prédios classificados como urbanos e habitacionais de acordo com os critérios estabelecidos nos arts. 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, aplicáveis por remissão do art. 67º do CIS.

Assim, está apenas em causa o exacto sentido do segmento "valor patrimonial considerado para efeitos de IMI", constante da norma de incidência do imposto do selo no corpo da verba 28 da TGIS: no caso de prédios em propriedade total mas com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o VPT relevante corresponde à soma do VPT das diversas divisões/andares, como pretende a AT, ou o que há que ter em conta é o VPT de cada um dos respectivos andares ou divisões autónomas, como defende a Requerente?

Ora esse segmento está integrado num texto que define como objecto de incidência do imposto do selo a “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 para efeito de IMI**” (*bold nosso*).

Como tem sido repetidamente invocado e admitido, o Código do IMI consagra, quer quanto à inscrição matricial e discriminação do respectivo valor patrimonial tributário, quer quanto à liquidação do imposto, a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente e a segregação/individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente ⁷.

⁷ “Um outro aspecto que deve ser evidenciado na matriz tem a ver com a necessidade de fazer relevar a **autonomia** que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, funcional e economicamente independentes. Nestes casos, a inscrição matricial não só deve fazer referência a cada uma das partes como deve fazer referência expressa ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas” (Silvério Mateus e Freitas Corvelo, Os Impostos sobre o Património Imobiliário e o Imposto do Selo, Comentados e Anotados”, Engifisco, Lisboa 2005, pags.159 e 160). E diziam ainda os mesmos autores (ibidem, p. 160): “Esta **autonomização das partes autónomas** de um prédio, aplicável sobretudo aos prédios urbanos, justificava-se no âmbito da antiga Contribuição predial em que o rendimento colectável correspondia à renda ou valor locativo de cada uma dessas componentes, continuou a justificar-se no caso da Contribuição Autárquica em que o valor patrimonial tinha subjacente a renda

Assim, a cada prédio, nos termos conceptualmente definidos pelo artigo 2º do CIMI, corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 82º do CIMI) mas, segundo o nº 3 do art. 12.º do mesmo Código, referente ao conceito de matriz predial (registo do prédio, sua caracterização, localização, VPT e titularidade), "cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina o respectivo valor patrimonial tributário", não se tomando como referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos às partes autónomas de um mesmo prédio, mas o valor atribuído a cada uma delas individualmente considerado.

Quanto à liquidação do IMI - aplicação da taxa à base tributável - o art. 119.º, n.º 1 dispõe que "o competente documento de cobrança" contém a "discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta (...)".

Ou seja, a regra é a autonomização, a caracterização como "prédio" de cada parte de um edifício, desde que funcional e economicamente independente, susceptível de utilização independente ⁸, de acordo com o conceito de prédio definido logo no nº 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fracção (de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de

efectiva ou potencial e continua a ser pertinente em sede do IMI, dado que os factores de valorização previstos nos artigos 38º e seguintes podem não ser os mesmos para todas essas componentes (...) o facto de um prédio estar ou não arrendado continua a ter relevância para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário quer para efeitos de IMI quer para IMT (vd. Artigo 17º do DL 287/2003)" (referiam-se à redacção original "regime transitório para prédios urbanos arrendados", norma a rever, segundo o seu nº 5, quando se procedesse a revisão da lei do arrendamento urbano, o que aconteceu com a Lei nº 6/2006, de 27/02).

⁸ Sobre este aspecto, e na linha do comentário citado na nota anterior, veja-se a fundamentação contida na decisão nº248/2013-T: "A autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se com razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no art. 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano." Aí se menciona também o n.º 1 do art. 15.º- O, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11 (prevendo que a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos, é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja objecto da referida avaliação) como confirmando a individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas dos prédios urbanos.

permanência) desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica (apresentação e sublinhado nossos).⁹

Assim, quando o n.º 4 do artigo 2.º dispõe que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”, não consagra propriamente um regime excepcional ou especial para os prédios em propriedade horizontal.

Afinal, cada edifício em propriedade horizontal (artigo 92.º do CIMI) tem apenas uma só inscrição matricial (n.º 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (n.º 2) e a autonomia matricial concretiza-se na atribuição a cada uma das fracções autónomas, pormenorizadamente descrita e individualizada, de uma letra maiúscula, segundo a ordem alfabética (n.º 3). Esta parece ser a especificidade dos edifícios em propriedade horizontal; nos outros casos, de prédios em propriedade vertical ou total, as divisões ou andares com autonomia mas sem o estatuto de propriedade horizontal, a matriz consagra também a autonomia mas evidenciando as unidades com indicação do tipo de piso/andar.

Nem parece aceitável o argumento aduzido pela Requerida de que o tratamento tributário mais benéfico de fracções em propriedade horizontal e divisões, economicamente autónomas mas sem aquele estatuto, seria justificável com base no “instituto juridicamente mais evoluído” da propriedade horizontal, e que isso evitaria qualificar a discriminação como arbitrária, porque o princípio constitucional da igualdade tributária proíbe as discriminações arbitrárias ou não justificadas mas não as

⁹Como observado no Proc.132/2013 :“As normas (...) elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.”

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

Com efeito, não parece possível descortinar na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, quaisquer elementos de interpretação que permitam identificar e legitimar uma finalidade (extra-fiscal) de incentivo ao desenvolvimento da propriedade horizontal. Antes a discriminação inesperada se arriscaria a violar (também) o princípio constitucional da confiança...

Por outro lado, a argumentação de que “a tributação em sede de Imposto do Selo obedece ao critério de adequação, visando a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado”, não é aceitável, porque o tratamento distinto de prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical nem se justifica como “uma discriminação imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal” (que coerência?) nem pode livrar-se da qualificação de arbitrário ao tratar de forma distinta realidades em grande parte idênticas, e, a serem diferentes, com risco até de tratar de forma mais gravosa situações geralmente relacionadas com menor capacidade tributária do que as que teriam tratamento mais benéfico.

Nem convence a argumentação da Requerida de que no caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, não obstante o IMI ser liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do Imposto de Selo da verba n.º 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global dos prédios, e não o de cada um dos seus andares ou partes independentes, porque a verba n.º 28.1 da TGIS é aplicada segundo as regras do CIMI mas “com ressalva dos aspectos que careçam das devidas adaptações” (*sublinhados nossos*). A questão é que, precisamente, carece de demonstração a razão pela qual devem ser aceites as “adaptações” às normas do CIMI, preconizadas pela AT.

Tudo dito, não se obriga razão para, em matéria de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, dar às fracções de prédios em “propriedade vertical”, dotadas de autonomia, tratamento diferente do concedido aos prédios em propriedade horizontal, quando em qualquer dessas situações o IMI é aplicado ao valor patrimonial evidenciado na matriz para cada uma das unidades autónomas.

13.3. A *ratio legis* da verba 28 e 28.1 da TGIS

A interpretação acima sustentada, decorrente da análise da letra da lei e sua inserção no conjunto de outras normas tributárias aplicáveis, é a mais consonante com o espírito das alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Como já foi evidenciado em outras decisões arbitrais, “o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, *de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00* sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00”. (...) “A fundamentação da medida designada por *“taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”* assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as *“casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*. Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”¹⁰

¹⁰ Excertos da Decisão no processo nº 50/2014-T, referindo também a Decisão Arbitral no processo nº 48/2013-T, quanto à análise da Discussão da proposta legislativa na Assembleia da República.

Ora, parece carecer totalmente de adesão à realidade a sustentação da tese de que a detenção de fracções desprovidas de estatuto de propriedade horizontal denuncia maior capacidade contributiva do que se forem providas daquela natureza....

Pelo contrário, na maioria dos casos, como evidenciado pela Decisão Arbitral n.º 50/2013, “muitos dos prédios existentes em propriedade vertical são antigos, com uma utilidade social inegável, pois em muitos casos acolhem moradores com rendas módicas e mais acessíveis, fatores que necessariamente devem ser tidos em conta.”

Assim, considera-se correcta a interpretação de que a verba 28 da TGIS não abrange cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT superior ao que prevê a mesma verba.

Tal como decidido em outros processos arbitrais, este tribunal entende que no tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, determinação da base tributável, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, por remissão expressa dos arts. 5.º, n.º1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS.

Sujeitar ao novo imposto do selo partes autónomas sem o estatuto jurídico de propriedade horizontal e não sujeitar nenhuma das fracções habitacionais se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal constituiria violação do princípio constitucional da igualdade, tratando situações iguais de forma diferente.

Nem se pode desconhecer a incoerência, em termos de tributação de património, do diferente tratamento dado a detentores de fracções concentradas num mesmo prédio ou dispersos por prédios diferentes....

No caso dos autos, verificando-se que nenhuma das “fracções” de qualquer dos edifícios em causa apresenta, *per se*, “valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, não há lugar a incidência da verba 28 prevista na Tabela Geral do Imposto do Selo.

14. Conclusão

Assim, o presente tribunal arbitral colectivo conclui que as liquidações de Imposto do Selo, com base na verba 28.1 da TGIS, relativamente a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, propriedade da Requerente, objecto dos presentes autos, estão feridas de ilegalidade, porque os referidos dispositivos não podem ser interpretados no sentido da sua aplicação a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de Euros), não ultrapassando o VPT de cada um dos ditos andares ou partes essa fasquia legal.

E, como resulta da factualidade fixada, nenhum dos andares destinados a habitação, dos cinco prédios, em propriedade vertical, objecto deste processo, tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS.

15. Questões prejudicadas: inconstitucionalidade e ilegalidade das liquidações por não divisão em prestações

Como o tribunal arbitral colectivo não acolheu o entendimento da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, fica prejudicada por processualmente inútil a apreciação dos restantes vícios de que possam enfermar as contestadas liquidações.

Fica assim prejudicado o conhecimento da questão da inconstitucionalidade da norma introduzida no TGIS (verba 28/28.1) pela Lei nº 55-A/2012, de 28 de Outubro, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, assim como a questão referente à legalidade da exigência do pagamento das liquidações notificadas, face ao disposto no artigo 120.º, n.º 1, do CIMI e artigo 23.º, n.º 7 do CIS.

16. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais, nomeadamente o reembolso do imposto pago pela Requerente, acrescido dos juros indemnizatórios a que houver lugar (artigo 43º da LGT).

17. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 63.929,40 (sessenta e três mil, novecentos e vinte e nove euros e quarenta cêntimos).

18. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 2.448,00, nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Julho de 2014.

Os Árbitros

(Jorge Lino Ribeiro Alves de Sousa)

(Maria Manuela Roseiro)

(Ana Teixeira de Sousa)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990]