

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 165/2014-T

Tema: IS – verba 28.1 da TGIS – Propriedade vertical

Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 165/2014 – T

Autora / Requerente: A... – SOCIEDADE CIVIL DE CONSTRUÇÕES, LDA

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT)

1. Relatório

Em 21-02-2014, A... – SOCIEDADE CIVIL DE CONSTRUÇÕES, LDA, pessoa coletiva n.º ..., com sede na Avenida ..., Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto de Selo, da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, relativas ao prédio urbano sito na Avenida ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., constituído por 20 andares com utilização independente.

A Requerente pede a anulação dos referidos atos de liquidação de Imposto de Selo pela inexistência do pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na verba 28 da TGIS e conseqüentemente, pela errónea qualificação e quantificação dos factos tributários.

A Requerente alega que o imóvel a que se referem todas as liquidações de Imposto de Selo é um prédio que contém vinte andares com utilização independente, todos afetos a habitação. A Requerente alega que uma vez que nenhum dos andares tem um VPT superior

a 1.000.000 €, não se verificando o pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo.

A Requerente alega ainda que as liquidações de Imposto de Selo em crise violam diretamente o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa.

A Requerente refere ainda que o ato tributário em causa nos presentes autos não se encontra devidamente fundamentado, conforme impõem os artigos 268º n.º 3 da CRP e 124º do CPA.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 28-05-2014, defendendo a manutenção dos atos tributários sindicados, pedindo a absolvição do pedido, alegando que o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência de imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada um dos andares que o compoñham, ainda que sejam suscetíveis de utilização independente.

Foi designada como árbitro único, em 09-04-2014, Suzana Fernandes da Costa. Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 29-04-2014.

Foi agendada a reunião do tribunal arbitral para o dia 02-07-2014 pelas 14:00 horas. Na reunião prescindiu-se da produção de prova testemunhal. E foi concedido o prazo simultâneo de 10 dias para as partes, querendo, apresentar as suas alegações escritas. Foi nessa data ainda fixada como data para prolação da decisão o dia 18-09-2014. As partes optaram por não apresentar alegações escritas.

Em 03-07-2014 foi proferido despacho concedendo o prazo de 10 dias para a AT proceder à junção do processo administrativo, o que veio a fazer em 27-08-2014.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

Questão prévia: da tempestividade do pedido

Quanto à tempestividade do pedido, verifica-se que:

no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 .. no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, e n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, relativos à liquidação de Imposto de Selo do ano de 2012, tendo em conta que o prazo limite de pagamento destes documentos de cobrança terminou em 30-11-2013.

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões prévias.

2. Matéria de facto

2. 1. Factos provados:

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

1. A Requerente A... – SOCIEDADE CIVIL DE CONSTRUÇÕES, LDA é proprietária do prédio urbano sito na Avenida ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., prédio esse constituído por 20 andares com utilização independente, nos termos da caderneta predial junta ao pedido arbitral como documento 1.
2. A Requerente foi notificada dos seguintes documentos de cobrança relativos à liquidação de Imposto de Selo do ano de 2012, conforme cópias dos documentos juntas ao pedido arbitral:
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 1º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 .. no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 1º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,82 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 2º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;

- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,82 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 2º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 3º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 3º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,82 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 4º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 4º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 5º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 5º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,82 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 6º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 6º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 7º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;

- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 7º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 8º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 8º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 9º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,54 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 9º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 179,30 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 10º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 53.788,03 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 179,30 €, com data limite de pagamento até 30-04-2013, relativo ao 10º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 53.788,03 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 1º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 1º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 2º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;

- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 2º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 3º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 3º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 4º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 4º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 5º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 5º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 6º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 6º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 7º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;

- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 7º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 8º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 8º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 9º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 9º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 10º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 53.788,03 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, com data limite de pagamento até 31-07-2013, relativo ao 10º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 53.788,03 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 1º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 1º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 2º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;

- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 2º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 3º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 3º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 4º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 4º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 5º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 5º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 6º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.141,51 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 6º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 7º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;

- documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 7º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 8º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 8º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 9º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 9º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 112.958,07 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 10º andar direito do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 53.788,03 €;
 - documento de cobrança n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, com data limite de pagamento até 30-11-2013, relativo ao 10º andar esquerdo do imóvel referido no ponto um, cujo VPT é de 53.788,03 €.
3. A Requerente procedeu ao pagamento de todos os documentos de cobrança acima referidos.
 4. Dos referidos documentos de cobrança consta que o valor patrimonial total do prédio é de 2.137.555,08 €.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se na prova documental junta aos autos e no acordo das partes relativamente aos factos dados como assentes.

3. Matéria de direito:

3.1. Objeto e âmbito do presente processo

Constituem questões decidendas nos presentes autos:

- saber se a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), no caso de prédios não constituídos em propriedade horizontal, incide sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global), ou, antes, sobre o valor patrimonial tributário de cada parte do prédio com utilização económica independente;
- saber se houve violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa;
- saber se houve falta de fundamentação do ato tributário em crise nestes autos.

Sobre a primeira questão já se pronunciaram, entre outros, os acórdãos do CAAD proferidos nos processos número 50/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 183/2013-T, 272/2013-T, 280/2013-T, 88/2014-T e 206/2014-T.

3.2. Questão do valor patrimonial tributário relevante para aplicação da verba 28.1 da TGIS

Segundo a Autoridade Tributária, num prédio em propriedade vertical (ou não constituído em regime de propriedade horizontal) o critério para a determinação da incidência do imposto de selo é o VPT global dos andares e divisões destinadas à habitação.

Já para a Requerente a sujeição ao imposto do selo contido na verba nº 28.1 da TGIS deve ser aferida não pelo valor total do prédio mas pelo valor atribuído a cada uma das partes

com utilização independente, em função do VPT respetivo, devendo seguir o mesmo critério da determinação do IMI.

Vejamos:

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou a verba 28 à Tabela Geral de Imposto de Selo (TGIS), com a seguinte redação:

28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1 % (...);

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras:

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011; (...)

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;.”

A verba 28.1 TGIS e as subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, contém um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária que é o de “prédio com afetação habitacional”.

Por sua vez, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, dispõe que “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”

A norma de incidência refere-se a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT aos termos do disposto no artigo 38º e seguintes do mesmo código.

Por sua vez o art.º 6.º do CIMI indica as diferentes espécies de prédios urbanos, e determina que “habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.” vd. alínea a) do nº 1) do art.º 6.º CIMI.

Há assim que concluir que para o legislador é irrelevante que o prédio esteja em propriedade vertical ou em propriedade horizontal, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Uma vez que o CIS remete para o CIMI, devemos considerar que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal.

Daí decorre que o respetivo IMI, bem como o Imposto de Selo, são liquidados individualmente em relação a cada uma das partes. Por esse facto, o critério legal para definir a incidência do novo imposto terá de ser o mesmo.

Assim se conclui como no acórdão CAAD 50/2013-T, segundo o qual “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 da verba 28.1 da TGIS”.

Resulta assim da lei que só haveria lugar a incidência do imposto de selo da verba 28.1 da TGIS se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00, o que não ocorre nos presentes autos.

O critério defendido pela AT, que tem em conta a soma das partes, com o argumento de que o prédio não se encontraria constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta do CIMI e que se aplica por remissão, em sede de Imposto de Selo.

Acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o Imposto de Selo a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “*sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI.*”

Em conclusão o valor patrimonial relevante para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS é o VPT da parte, andar ou divisão com utilização independente.

3.3. Violação do princípio da igualdade

Pese embora a análise da eventual violação do princípio da igualdade se possa encontrar prejudicada, não deixaremos de tomar posição sobre o princípio invocado na linha da jurisprudência do CAAD.

Alega a Requerente que a aplicação da verba 28.1 da TGIS viola diretamente o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa

De acordo com a interpretação sufragada supra, a tributação de partes com utilização independente de valor inferior a um milhão de euros não se encontra abrangida pela norma de incidência; logo, a sua tributação viola efetivamente o princípio da igualdade, mais concretamente nos seus corolários de capacidade contributiva e proporcionalidade fiscal.

Relativamente ao princípio da igualdade vejam-se os acórdãos CAAD n.º 50/2012-T e 218/2013-T, e os acórdãos do Tribunal Constitucional n.º 142/04 e 187/2013.

Concluimos como no acórdão do CAAD n.º 218/2013-T, “a liquidação de Imposto de Selo ora em apreciação viola manifestamente o princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 13º da RCP, porque: i) é baseada numa norma que trata contribuintes que se encontram em situações idênticas de forma bem diferente, não sendo a medida da diferença aferida pela

sua real capacidade contributiva; ii) é baseado numa solução legal arbitrária desprovida de qualquer fundamento racional.”

No caso dos autos o prédio em questão encontra-se em propriedade vertical e contém vários andares e divisões com utilização independente destinados a habitação, como ficou provado supra. Dado que nenhum dos andares destinados a habitação 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 do Imposto de Selo previsto na Verba 28 da TGIS.

Olhando agora à *ratio legis* do preceito em questão na verba 28.1 TGIS e citando o acórdão CAAD 50/2013-T “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.

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.” Já quando aplicado a uma parte ou fração que não exceda o referido valor de um milhão de euros não se encontrará verificada a norma de incidência.

O princípio da igualdade fiscal determina que se deva tratar fiscalmente de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente. Ora, não se justifica o tratamento diferenciado das frações ou partes de um prédio só pelo facto de o mesmo já se encontrar em propriedade horizontal, desde que as frações ou partes tenham utilização independente.

Como refere o acórdão CAAD do processo n.º 218/2013-T, “O princípio da igualdade fiscal tem por base o princípio geral da igualdade previsto no artigo 13º da CRP, dele resultando o princípio da capacidade contributiva que, por imperativo constitucional, é o pressuposto e o critério da tributação.

Conforme refere Casalta Nabais, o princípio da igualdade fiscal tem ínsita sobretudo “a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério — o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical) (Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5.ª edição, Coimbra, 2009, pág. 151 -152).”

O acórdão CAAD do processo n.º 50/2013-T argumenta que “O legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente. Ora, se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações habitacionais sofreria incidência do novo imposto.”

Assim, e na linha da jurisprudência do TC e do CAAD, concluímos pela violação do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva.

3.4. Da falta de fundamentação

Alega a Requerente que a AT não fundamentou o ato objeto do presente pedido arbitral.

Ora, o ato tributário considera-se devidamente fundamentado quando permite dar a conhecer o itinerário valorativo seguido pela administração para emitir a decisão em causa.

No entanto, nos chamados atos de massa, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22-11-2000, no processo n.º 25389, entende que “tudo aconselha a que não se exija de

tais atos o mesmo rigor formal que se deve exigir dos outros atos administrativos que se destinam a situações específicas individualizadas”.

Ora, neste caso das liquidações de Imposto de Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, estamos perante um ato em massa.

Da análise das liquidações em causa nestes autos, parece claro que a AT considerou que o prédio urbano propriedade da Requerente, era enquadrável na verba 28.1 da TGIS, e por esse motivo tributou a Requerente à taxa de 1% sobre o VPT de cada um dos vinte andares, em imposto de selo do ano de 2012.

Assim, entendemos que as liquidações em causa estão devidamente fundamentadas.

Como se conclui no acórdão do CAAD n.º 42/2013-T, “esta fundamentação afigura-se elucidativa quanto ao iter cognoscitivo e valorativo seguido pela AT para decidir nos termos que decidiu, especialmente se tivermos em conta que se trata de um ato de massa”.

Em suma, as liquidações em causa não carecem de fundamentação legal, pelo que o ónus de fundamentação foi cumprido.

3.5. Dos juros indemnizatórios

Enfermando de ilegalidade os documentos de cobrança relativos à terceira prestação n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, e n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, são devidos juros indemnizatórios desde a

no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 373,80 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 376,52 €, n.º 2013 ... no valor de 179,29 €, n.º 2013 ... no valor de 179,29€;

- julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente, o valor do imposto indevidamente pago relativo aos documentos de cobrança referentes à terceira prestação do Imposto de selo, no valor total 7.125,06 €, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo.

6. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 315º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 22.408,71 €.

7. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.224,00 €, devidas pela Requerente e pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na proporção de dois terços para a Requerente e um terço para a AT.

Notifique.

Lisboa, 18 de setembro de 2014.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, com versos em branco e por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa