

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 578/2014-T

Tema: IS - Propriedade Vertical; Verba nº 28.1. da TGIS

Decisão Arbitral ¹

Requerente – A...

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 1 de Outubro de 2014, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A... (doravante designada por “Requerente”), viúva, residente na Rua ..., Lisboa, contribuinte nº ..., na qualidade de cabeça de casal na herança (NIF ...) aberta por óbito de seu pai B..., apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 29 de Julho de 2014, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral:

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

- 1.2.1. *“Conheça os actos de liquidação do imposto previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativos ao ano de 2013, praticados pelo Serviço de Finanças Lisboa – 2, incidentes sobre o prédio urbano sito na Rua ... n.ºs 121 a 125, freguesia de ... (...), em Lisboa, a que corresponde o artigo matricial n.º ... da referida freguesia”, e, em consequência;*
- 1.2.2. *“O pedido visa (...) a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação dos actos de liquidação de Imposto do Selo relativos ao mencionado imóvel, com fundamento na existência dos vícios de violação de lei e de inconstitucionalidade”.*
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAA e automaticamente notificado à Requerida, em 30 de Julho de 2014.
- 1.4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Em 16 de Setembro de 2014, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT conjugado com os artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 1 de Outubro de 2014, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data (e notificado a 6 de Outubro de 2014), no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17.º, n.º 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.

1.7. Em 6 de Novembro de 2014 a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluindo que:

1.7.1. *“Nestes termos, e nos mais de direito (...) deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida dos pedidos”.*

1.8. Adicionalmente, foi apresentado pela Requerida, na mesma data, um pedido de dispensa da *“reunião referida no artigo 18º do RJAT, caso a Requerente não se oponha”*.

1.9. Assim, foi a Requerente notificada do despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 6 de Novembro de 2014, para se pronunciar, em 5 dias, sobre o teor do pedido de dispensa referido no ponto anterior, tendo a Requerente confirmado a sua concordância com o mesmo em 12 de Novembro de 2014.

1.10. Nestes termos, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 13 de Novembro de 2014, foram notificadas a Requerente e a Requerida para *“por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começaria a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente”*.

- 1.11. Foi ainda designado, no despacho referido no ponto anterior, o dia 28 de Janeiro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral e foi a Requerente ainda advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”*, o que veio a efectuar em 19 de Janeiro de 2015.
- 1.12. Em 24 de Novembro de 2014, a Requerente veio solicitar a junção aos autos dos comprovativos do pagamento da 3ª prestação do Imposto do Selo objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, tendo o Tribunal Arbitral admitido, por despacho datado de 24 de Novembro, a junção aos autos dos referidos comprovativos e mandando dar conhecimento dessa junção à Requerida.
- 1.13. Em 3 de Dezembro de 2014, a Requerente apresentou alegações escritas no sentido de que:
- 1.13.1. *“A prática da Administração Tributária adoptada nos referidos actos de liquidação, designadamente na interpretação que foi feita da mencionada verba da TGIS, está ferida de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito aplicáveis, e também de inconstitucionalidade, por violação do princípio da igualdade”* (sublinhado nosso);
- 1.13.2. Pelo que *“não pode deixar de constituir erro imputável aos serviços a liquidação do imposto dos autos, quando foram manifestamente desatendidos os normativos aplicáveis ao caso e a operação de liquidação foi executada com violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva”* (sublinhado nosso);
- 1.13.3. *“Pelo que o pagamento de juros é inteiramente devido”*.
- 1.14. Concluindo que *“deve ser julgado procedente o pedido de impugnação formulado e conseqüentemente anulados todos os actos de liquidação impugnados, devendo ser restituída a importância de imposto paga, acrescida de juros moratórios à taxa*

legal, desde a data em que as diversas prestações do pagamento tiveram lugar até à data de reembolso efectivo”.

- 1.15. Na mesma data, foi proferido despacho arbitral para notificar a Requerida da apresentação de alegações pela Requerente, de modo a que aquela pudesse dar cumprimento do teor do despacho arbitral de 13 de Novembro de 2014 (vide ponto 1.10., supra).
- 1.16. Em 2 de Dezembro de 2014, a Requerente veio solicitar a junção aos autos dos comprovativos do pagamento da 2ª prestação do Imposto do Selo objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, tendo o Tribunal Arbitral admitido, por despacho datado de 4 de Dezembro de 2014, a junção aos autos dos referidos comprovativos e mandando dar conhecimento dessa junção à Requerida.
- 1.17. Em 19 de Dezembro de 2014, a Requerida apresentou alegações escritas no sentido de que *“se mantêm integralmente válida e legal a liquidação ora impugnada, concluindo-se pela legalidade da mesma”*, pelo que *“(…) resulta claro que os actos tributários em crise são válidos e legais, porque conformes ao regime legal em vigor à data dos factos tributários, não tendo ocorrido, in casu, qualquer erro imputável aos serviços”*, *“não se encontrando reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos peticionados juros indemnizatórios”* (sublinhado nosso).
- 1.18. Concluindo, como na Resposta apresentada, no sentido de *“ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida dos pedidos”*.

2. CAUSA DE PEDIR

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

“Violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito e direito a juros indemnizatórios”

- 2.1. *“O prédio relativamente ao qual foi liquidado o imposto que ora se impugna tem cerca de cem anos e é constituído por seis pisos, dispondo de dois fogos por andar, num total de doze fogos susceptíveis de utilização independente, encontrando-se, desde sempre, em regime de propriedade total (vertical), tendo apenas um único artigo de matriz”.*
- 2.2. O referido prédio *“integra uma herança indivisa, encontrando-se os respectivos proprietários em comunhão hereditária”.*
- 2.3. *“Ora, os actos de liquidação tributária objecto da presente impugnação tiveram origem na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro que, no seu artº 4º, aditou a verba nº 28 à TGIS, do seguinte teor:*
- 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 (IMI), seja igual ou superior a EUR 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário (VPT) utilizado para efeito de IMI:*
- 28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%;*
- 28.2 – (...).”*
- 2.4. Segundo a Requerente, *“por força deste regime foi (...) criado um imposto novo que (...) atinge os titulares de direitos reais sobre prédios urbanos cujo uso seja a habitação”.*

- 2.5. Com efeito, “(...) o Serviço Tributário (...), nos actos de liquidação a que procedeu, tomou como referência o VTP de cada um dos doze fogos do prédio, qualquer deles muito inferior a um milhão de euros e depois, contraditoriamente, somou os valores de cada andar, atingindo à custa dessa operação o limiar de um milhão de euros previsto na lei”.
- 2.6. Na verdade, “dos documentos de liquidação notificados à Requerente (...) constata-se que o valor de cada um dos fogos do prédio varia entre os EUR 109.680,00 (o mais baixo) e os EUR 121.610,00 (o mais elevado)” sendo que “da soma deste valores resultou uma quantia total de imposto de EUR 13.417,38, valor da utilidade económica do presente pedido”.
- 2.7. Valor do qual a “Requerente já pagou nesta data” (de apresentação do pedido) “a 1ª prestação para evitar o prosseguimento do respectivo processo executivo”.
- 2.8. Contudo, entende a ora Requerente que “o critério seguido pela administração fiscal (...) de considerar o somatório dos VTP de cada uma das unidades de utilização independente do prédio, que está em propriedade total, em detrimento do VTP individual de cada uma delas, para efeitos de incidência do imposto da verba 28.1. da TGIS constitui violação de lei” porquanto, “se é a própria lei que manda aplicar às matérias respeitantes à verba nº 28 da TGIS não reguladas no Código do Imposto do Selo as regras do Código do IMI, não pode suscitar dúvida que, no caso de prédios urbanos de habitação em propriedade total, o critério de incidência do imposto terá de ser o indicado no artigo 12º, nº 3 do CIMI², isto é, deve ser considerado individualmente o VTP de cada andar susceptível de utilização independente” (sublinhado nosso).

² “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”.

2.9. Segundo a Requerente, *“estas normas consagram pois o princípio da autonomização das partes independentes dos prédios em propriedade total, as quais dispõem de VTP próprio para efeitos de Imposto do Selo”*.

2.10. Nestes termos, de acordo com a posição da Requerente, *“a actuação do Serviço tributário em questão assentou pois num critério de conveniência que é ilegal (...)”* pelo que *“os actos de liquidação que se impugnam estão, assim, viciados de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito aplicáveis, pelo que devem ser anulados”* (sublinhado nosso).

2.11. Tendo em consideração as quantias pagas e a pagar, a Requerente entende ter *“direito à restituição das importâncias que tiver pago, acrescida de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data em que os respectivos pagamentos tiverem tido lugar, até ao seu reembolso integral, nos termos dos artigos 43º da Lei Geral Tributária (LGT) e 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)”*.

“A inconstitucionalidade material do artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, que criou a verba nº 28 da TGIS, por violação do princípio da igualdade”

2.12. Neste âmbito, entende a Requerente que *“procedeu a lei (...) à discriminação positiva dos proprietários de prédios urbanos afectos a uso não habitacional, que não estão abrangidos pela incidência deste imposto, como também não estão os detentores de património não imobiliário”*.

2.13. Assim, segundo a Requerente, *“a questão é exactamente a de saber se no caso deste imposto existe algum motivo que justifique a discriminação que é feita, ou se, pelo contrário, se trata de puro arbítrio do Estado”*.

2.14. Neste âmbito, entende a Requerente que *“pode concluir-se que (...), para além das considerações genéricas sobre a equidade social na distribuição do esforço fiscal*

dos contribuintes e do alargamento da tributação a todos os tipos de rendimento³, o Governo não deu nenhuma explicação para o facto de, na concretização destes desígnios, o critério seguido ter excluído a propriedade de prédios urbanos de uso não habitacional, assim como os patrimónios de conteúdo não imobiliário”.

2.15. E, prossegue a Requerente, *“pelas mesmas razões, não se compreende como é que actuando o Governo com a preocupação, já referida, de promover a equidade fiscal e a justa repartição dos sacrifícios por todos os contribuintes, hão de ser tributados apenas os patrimónios imobiliários de certo tipo, e não também os patrimónios mobiliários”.*

2.16. Nestes termos, argumenta a Requerente que *“o critério da lei que impôs a tributação em Imposto do Selo dos prédios urbanos de habitação, para além de ser infundadamente discriminatório, ofende também princípios elementares de justiça”* pois *“o imposto da verba nº 28 da Tabela, ao incidir sobre prédios de determinado valor, não distingue consoante os mesmos sejam de propriedade singular ou plural, ou seja, se há apenas um ou mais do que um sujeito passivo”, “de onde resulta que o que acaba por ser tributado pode ser o valor agregado dos patrimónios de várias pessoas, o que cria um outro nível de desigualdade fiscal”.*

2.17. Assim, *“por todas as razões indicadas ter-se-á de concluir que a interpretação normativa do artigo 4º da Lei nº 55-A/2012 que está na base dos actos de liquidação que se impugnam, e que corresponde à prática corrente seguida pela administração fiscal (...) viola o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei (...)”* (sublinhado nosso).

³ Vide neste sentido o comunicado do Conselho de Ministros de 20 de Setembro de 2012 (portal do Governo), relativo ao teor da Proposta de Lei nº 96/XII/2ª, da qual viria a resultar a Lei nº 55-A/2012, parcialmente transcrito na petição.

2.18. Nestes termos, conclui a Requerente que “deverá ser julgada procedente e provada a presente impugnação, declarando-se nulos e de nenhum efeito todos os actos de liquidação do Imposto do Selo relativos a cada um dos andares do prédio dos autos, por ilegalidade dos mesmos na aplicação dos pressupostos de direito de incidência do imposto e por basearem-se em norma inconstitucional por violação do princípio da igualdade, consagrado no artigo 13º da CRP e ainda reconhecido o direito a juros indemnizatórios conforme requerido” (sublinhado nosso).

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e invocando os seguintes argumentos:

3.2. “Com referência ao ano de 2013, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6º, nº 2 da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba nº 28 à TGIS (...) a AT procedeu às liquidações objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, pelo que não pode a Requerida concordar com o pedido de pronúncia arbitral apresentado (sublinhado nosso).

3.3. Com efeito, segundo a Requerida, “estão aqui em causa liquidações que resultam da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária (...) não assistindo qualquer razão à Requerente nesta matéria (...) ao alegar que as liquidações de Imposto do Selo sub judice se mostram ilegais por entender que o VPT a considerar para efeitos de incidência de imposto, corresponde ao VPT de cada uma das divisões independentes, sendo a liquidação desta verba do Imposto do Selo individualizada sobre a parte do prédio a que respeita e não à sua globalidade” (sublinhado nosso).

3.4. Na verdade, alega a Requerida que “a Requerente pretende erradamente assimilar a propriedade vertical à propriedade horizontal, para daqui poder extrair consequências fiscais que não lhe assistem” pois, de acordo com o disposto no artigo

2º, nº 4 do Código do IMI, “(...) *cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*”, “*não constituindo prédios urbanos as fracções destes últimos que não se encontram sujeitas ao regime da propriedade horizontal, como sucede precisamente no caso vertente*”, concluindo que “não há aqui qualquer tratamento desigual, nem identidade de situações como pretende fazer perpassar a Requerente” (sublinhado nosso).

3.5. Assim, segundo a Requerida, “foi o próprio legislador fiscal que entendeu que apenas as fracções sujeitas ao regime da propriedade horizontal poderiam adquirir o estatuto de prédio” pelo que “*falece de sustentação legal a tese defendida pela Requerente (...)*” dado que “*(...) 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, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal (...)*” (sublinhado nosso).

3.6. “*Contudo, a inscrição matricial dos andares suscetíveis de utilização independente e a atribuição de um valor patrimonial individual não só não afasta o valor patrimonial do respetivo prédio onde aqueles se encontram inseridos, como acaba por concorrer ou determinar o próprio valor patrimonial tributário do prédio urbano, daqui se concluindo que o VPT do prédio urbano resulta necessariamente da soma dos valores patrimoniais dos andares suscetíveis de utilização independente*” (sublinhado nosso).

3.7. Assim, no entender da Requerida, “carece (...) de sustentação legal a tese defendida pela Requerente, pois muito embora a liquidação do Imposto do Selo (...) se processe de acordo com as regras do Código do IMI (...), as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal (...) o que, expressamente, resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1. da TGIS os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária” (sublinhado nosso).

3.8. Acrescenta ainda a Requerida que, em matéria da alegada violação do princípio da igualdade e da proporcionalidade “não se vislumbra como é que a tributação em causa possa ter violado qualquer destes princípios” dado que entende que (sublinhado nosso):

3.8.1. “(…) A previsão da verba 28.1. da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações” uma vez que “a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados” (sublinhado nosso).

3.8.2. “A tributação em sede de Imposto do Selo obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado”, procurando “(…) buscar um máximo de eficácia, quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes” (sublinhado nosso).

3.8.3. Se “encontra legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável”.

3.9. Nestes termos, conclui a Requerida que:

3.9.1. “A liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei (…) devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a (…) Requerida do pedido” (sublinhado nosso),

3.9.2. “Não se encontrando reunidos os pressupostos legais que conferem o direito aos peticionados juros indemnizatórios”.

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.
- 4.5. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Dos factos provados

- 5.2. Consideram-se como provados os factos documentados pelos seguintes documentos juntos aos autos:

- 5.2.1. A Requerente é cabeça de casal da herança aberta por óbito de seu pai, B..., relativa ao prédio urbano sito na Rua ..., nº 121 a 125, em Lisboa, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia ... – ... (conforme documento 1, anexado com o pedido).

- 5.2.2. O referido prédio urbano não se encontra em regime de propriedade horizontal, dele fazendo parte R/C mais cinco pisos, com um total de 12

andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (conforme documento 1, anexado com o pedido).

- 5.2.3. O VPT total do referido prédio urbano é de EUR 1.372.020,00, tendo este sido determinado em Dezembro de 2012, por iniciativa da Requerida, tendo tal avaliação sido efectuada considerando individualmente cada um dos andares com utilização independente (todos os 12 que integram o referido prédio), aos quais foi atribuído o respectivo VPT individual (vide resumo no ponto seguinte) (conforme documento 1, anexado com o pedido).

5.2.4. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto do Selo, datadas de 17 de Março de 2014, relativas ao ano 2013, cuja data limite de pagamento era “Abril/2014” (1ª prestação), tendo pago as quantias relativas a esta prestação em 16 de Julho de 2014 (e, por isso, acrescidas de juros de mora e custas):

Nº LIQUIDAÇÃO	ANDAR	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
.....	R/C DT	109.680,00	1.096,80	365,60	1 e 17
	R/C ESQ	121.610,00	1.216,10	405,36	1 e 14
	1 DT	112.840,00	1.128,40	376,13	1 e 15
	1 ESQ	112.740,00	1.127,40	375,80	1 e 23
	2 DT	113.970,00	1.139,70	379,90	1 e 20
	2 ESQ	112.840,00	1.128,40	376,13	1 e 22
	3 DT	113.970,00	1.139,70	379,90	1 e 16
	3 ESQ	113.970,00	1.139,70	379,90	1 e 21
	4 DT	115.100,00	1.151,00	383,66	1 e 18
	4 ESQ	115.100,00	1.151,00	383,66	1 e 19
	5 DT	115.100,00	1.151,00	383,66	1 e 24
	5 ESQ	115.100,00	1.151,00	383,66	1 e 25

5.2.5. O total das colectas acima identificadas perfaz o montante de EUR 13.720,20 e não EUR 13.417,38, conforme indicado pela Requerente no pedido.

5.2.6. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da 2ª (cuja data limite de pagamento era “Julho/2014”) e 3ª (cuja data limite da pagamento era “Novembro/2014”) prestações respeitantes às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 17 de Março de 2014, tendo pago as mesmas, respectivamente, em 19 de Setembro e 24 de Novembro de 2014, conforme documentos anexados com os requerimentos apresentados pela Requerente, em 5 de Dezembro e em 24 de Novembro de 2014.

5.2.7. A Requerente não apresentou qualquer reclamação graciosa contra os actos de liquidação de Imposto do Selo referidos no ponto 5.2.4., supra.

5.3. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

5.4. Dos factos não provados

5.5. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

- 6.1. Nos autos, a questão essencial a decidir é a de se saber, com referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal (propriedade vertical), integrados por diversos andares e divisões com utilização independente (das quais algumas com afetação habitacional), qual o VPT relevante.
- 6.2. Ou seja, saber se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do VPT atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, pelo contrário, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.
- 6.3. A resposta a esta questão impõe a análise das normas jurídicas aplicáveis de modo a determinar qual a interpretação correcta face ao disposto na Lei e na Constituição, dado que se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto, cuidadosamente protegido pelo princípio da legalidade fiscal, resultante do disposto no artigo 103º, nº 2 da CRP.
- 6.4. No caso em análise, serão duas as questões de direito controvertidas, subjacentes ao Pedido de Pronúncia Arbitral, de modo a aferir a legalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas à Requerente, por referência ao ano de 2013:
- 6.4.1. A sujeição a Imposto do Selo, nos termos do que dispõe a verba nº 28 da TGIS, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional ou se, pelo contrário, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPT dos andares (com aquele tipo de afectação), que dele fazem parte?
- 6.4.2. A verba nº 28 da TGIS é ou não inconstitucional por violação do princípio da igualdade, bem como por violação do disposto no artigo 104º, nº 3, da CRP (“*a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”)?

6.5. Quanto à resposta a dar à primeira das questões acima formuladas (ponto 6.4.1.), importa analisar a essência da verba nº 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, nos termos da qual se estabelece o seguinte:

“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000 – sobre o VPT para efeito de IMI:

28.1. – Por prédio com afectação habitacional – 1%.

28.2. – (...).”

- 6.6. Não obstante a Lei nº 55-A/2012 (em vigor desde 30 de Outubro de 2012) não ter procedido à qualificação dos conceitos que constam da referida verba nº 28, nomeadamente, do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”, se for observado o disposto no artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo (também aditado pela referida Lei nº 55-A/2012), verifica-se que *“às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da TGIS se aplica, subsidiariamente, o Código do IMP”*.
- 6.7. Ora, da leitura do Código do IMI, facilmente nos apercebemos que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete, naturalmente, para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.
- 6.8. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 do Código do IMI, “*para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de 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 em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*” (sublinhado nosso).
- 6.9. Ainda de acordo com o nº 2 e 3 do mesmo artigo, “*os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios*”, presumindo-se “*o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano*”.
- 6.10. Para efeitos de IMI, “*cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*”.

- 6.11. De acordo com o disposto no artigo 4º do Código do IMI, “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*”.
- 6.12. Entre as várias espécies de “*prédios urbanos*” referidos no artigo 6º do Código do IMI, estão expressamente mencionados os “*prédios urbanos habitacionais*” [nº1, alínea a)], acrescentando o nº 2 do mesmo artigo que estes “*são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”.
- 6.13. Se é certo que o nº 4 do artigo 2º do Código do IMI refere que “*para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*” também é certo que não há nada na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical no que se refere à sua identificação como “*prédios urbanos habitacionais*”.
- 6.14. Assim, daqui pode concluir-se que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como “*prédios urbanos habitacionais*”.
- 6.15. Como sustentado em diversas Decisões Arbitrais, nomeadamente na que foi proferida no Processo 88/2013-T, “*na óptica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina*”.
- 6.16. Pelo que, “*há assim que concluir que para o legislador é irrelevante que o prédio esteja constituído em propriedade vertical ou em propriedade horizontal, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização*” (sublinhado nosso).
- 6.17. Com efeito, na interpretação do texto legal, não faz sentido distinguir aquilo que a própria lei não distingue (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*) pois

distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios constituídos em propriedade total seria uma "inovação" sem um suporte legal associado.

6.18. Na verdade, nada denuncia, nem na verba nº 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, uma justificação para essa particular diferenciação.⁴

6.19. Com efeito, poder-se-á afirmar que é hoje entendimento pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr. artigo 9º do Código Civil e artigo 11º da LGT).⁵

6.20. Por outro lado, é necessário ter em consideração que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.⁶

6.21. Nestes termos, o critério uniforme que se impõe é o que determina que a incidência do preceituado na norma em causa (verba 28 da TGIS) apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal (ou total), com afectação habitacional, possua um VPT superior a EUR 1.000.000,00 (sublinhado nosso).

⁴ Neste âmbito, atente-se no disposto no artigo 12º, nº 3, do Código do IMI, ao referir que “*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo VPT*”.

⁵ Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

⁶ Cfr. AC TCAS Processo 5320/12, de 2 de Outubro de 2012, AC TCAS Processo 7073/13, de 12 de Dezembro de 2013 e AC TCAS 2912/09, de 27 de Março de 2014.

- 6.22. Assim “*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 um critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência da verba 28.1. da TGIS*”⁷, pelo que fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto, o VPT global do prédio em causa, como pretende a Requerida, não encontra base na legislação aplicável.⁸
- 6.23. Por último, importará ainda indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28 da TGIS e, em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil⁹, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.
- 6.24. Com efeito, o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional, tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria (e passou) a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo.
- 6.25. E entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República¹⁰, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.¹¹

⁷ Vide Decisão Arbitral nº 50/2013-T (CAAD), de 29 de Outubro de 2013.

⁸ Que é o Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

⁹ Segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir o pensamento legislativo, a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação, tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

¹⁰ Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

¹¹ Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (vide Processo nº 48/2013-T e Processo nº 50/2013-T).

6.26. Com efeito, a fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta pois 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 assim incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*”.

- 6.27. Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a uma “*habitação*” (seja ela uma casa, uma fracção autónoma, uma parte de prédio com utilização independente ou uma unidade autónoma) sempre que a mesma representar, por parte do seu titular, uma capacidade contributiva acima da média (e, nessa medida, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal), já não faria qualquer sentido se aplicada “*unidade a unidade*” para, através do somatório dos VPT das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo), apurar o tal valor igual ou superior a um milhão de euros.
- 6.28. Acresce ainda que, admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis e discriminatórios do ponto de vista jurídico, porquanto contrários aos objectivos (de promoção da equidade social e da justiça fiscal) que o legislador defendia ter ao aditar a verba nº 28.
- 6.29. Na verdade, a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode, por si só, ser indiciador de capacidade contributiva, decorrendo da lei que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.
- 6.30. Inversamente, a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser suscetível de desencadear a incidência do novo imposto se o VPT de cada uma das partes ou fração for igual ou superior ao limite definido pela lei, ou seja, a EUR 1.000.000,00.
- 6.31. Deste modo, é ilegal e inconstitucional considerar que o valor de referência para a liquidação do imposto seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, desde logo porque estaríamos perante uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal.

- 6.32. O legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente, em função de estarmos ou não perante um prédio em propriedade horizontal ou em propriedade vertical.
- 6.33. Ora, se o prédio em análise se encontrasse em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das frações habitacionais que compõem o mesmo sofreria incidência do novo imposto, porquanto nenhum delas ultrapassaria, individualmente considerada, o limite de EUR 1.000.000,00 definido pela lei (vide ponto 5.2.4. supra quanto ao VPT de cada um dos andares).
- 6.34. Será assim, por isso mesmo, que o artigo 12º, nº 3 do Código do IMI dispõe que *“cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo VPT”* para não gerar situações de violação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal.
- 6.35. Com efeito, a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio não impondo sequer uma nova avaliação, pelo que a verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio.
- 6.36. Em consequência, a discriminação operada pela Requerida traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal, já que a lei não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal.
- 6.37. E, tendo em conta toda a realidade social e económica (por vezes presente em muitos dos prédios existentes em propriedade vertical), o próprio legislador fiscal no Código do IMI tratou as duas situações (propriedade horizontal e vertical) de forma equitativa, aplicando os mesmos critérios.

- 6.38. Com efeito, reitere-se que não pode a Requerida distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal e os princípios da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, naquele incluídos.
- 6.39. Analisando a situação *sub judice*, constata-se que o VPT do andares (unidades autónomas) com afectação habitacional varia entre EUR 109.680,00 e EUR 121.610,00 pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o referido VPT é inferior a EUR 1.000.000,00, conforme já referido no ponto 6.33., supra)
- 6.40. Assim, face ao acima exposto, e em resposta à primeira das questões acima colocadas (vide ponto 6.4.1.), conclui-se que sobre os andares com afectação habitacional (do prédio identificado nos autos) não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba nº 28 da TGIS sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente ¹².
- 6.41. Adicionalmente, tendo também em consideração tudo o que anteriormente foi dito, podemos concluir que, quanto à resposta a dar à segunda das questões acima enunciadas (vide ponto 6.4.2.), a interpretação feita pela Requerida não é conforme à Lei e à Constituição, porquanto viola o princípio da igualdade (artigo 13º da CRP) e não contribui para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da CRP) ¹³.
- 6.42. Neste âmbito, conclui-se que a verba nº 28 da TGIS, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade de património imobiliário de igual valor, detido por pessoas diferentes, em razão de critérios que podem contrariar, sem qualquer justificação, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva, não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade.

¹² Neste sentido, vide Decisão Arbitral nº 368/2014-T, de 18 de Dezembro de 2014, emitida pela signatária.

¹³ Neste sentido, vide Decisão Arbitral identificada na nota anterior.

- 6.43. Por último, e quanto ao pedido apresentado pela Requerente de ser “*reconhecido o direito a juros indemnizatórios (...) tendo direito à restituição das importâncias que tiver pago, acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data em que os respectivos pagamentos tiveram lugar, até ao seu reembolso integral (...)*”, é importante referir que, nos termos do disposto na alínea b), do n.º 1, do artigo 24.º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”¹⁴ (sublinhado nosso).
- 6.44. Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 29.º do RJAT, “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*” (sublinhado nosso).
- 6.45. Na situação em análise, e na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação acima já identificados terá de haver lugar, por força das normas anteriormente referidas, ao reembolso dos montantes já pagos, nesta data, pela Requerente, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.
- 6.46. Quanto aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, afigura-se que, face ao estabelecido no artigo 61.º do CPPT e preenchidos que estão os requisitos do

¹⁴ Neste sentido, vide Decisão Arbitral 27/2013-T, de 10 de Setembro de 2013, a propósito do “*reembolso do montante total pago e juros indemnizatórios*”.

direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1, do artigo 43.º da LGT), a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas relativamente às liquidações de Imposto do Selo datadas de 17 de Março de 2014 (e referentes ao ano de 2013), os quais serão contados de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61.º acima já referido, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

7. DECISÃO

- 7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.
- 7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for [artigo 527.º, n.º 1 e 2 do Código de Processo Civil (CPC)].
- 7.3. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas à Requerida.
- 7.4. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:
- 7.4.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e condenar a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo datadas de 17 de Março de

2014 (respeitantes ao ano de 2013 e identificadas neste processo), anulando-se, em consequência, os respectivos actos tributários;

7.4.2. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;

7.4.3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em EUR 13.720,20.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira