

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 463/2015-T

Tema: IS - Verba n.º 28.1 da TGIS; Propriedade Vertical

Decisão Arbitral ¹

Requerente – A, Lda.

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 6 de Outubro de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A, Lda., Pessoa Colectiva nº ..., com sede na ..., ... (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 22 de Julho de 2015, 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 Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral se pronuncie sobre o pedido de pronúncia arbitral e julgue o mesmo “*totalmente procedente por provado, por no*

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

caso concreto dos prédios constituídos em propriedade vertical, e para efeito de incidência da verba 28.1. da TGIS, dever relevar o VPT individual e efetivo de cada uma das divisões/andares com afetação habitacional do prédio (...) e não a soma dos VPT's de todas as partes do prédio (...) e em consequência anular-se as liquidações de imposto do selo sub judice, com a consequente restituição do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento total do imposto, até a sua efetiva restituição (...)"

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida, em 24 de Julho de 2015.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 18 de Setembro de 2015, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 6 de Outubro de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral, em 7 de Outubro de 2015, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Em 13 de Outubro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que “(...) os actos tributários em causa (...)”

não violaram (...) qualquer preceito legal ou constitucional, devendo (...) ser mantidos”.

- 1.8. Adicionalmente, *“dado que a matéria em litígio, é (...) exclusivamente de direito”*, foi também apresentado pela Requerida, na sua Resposta, um pedido de dispensa da *“reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, assim como da produção de alegações”*.
- 1.9. As Partes foram notificadas do despacho arbitral, datado de 14 de Outubro de 2015, no sentido de se pronunciarem, no prazo de 5 dias, sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como sobre a possibilidade de dispensa de apresentação de alegações.
- 1.10. A Requerente apresentou requerimento, em 20 de Outubro de 2015, no sentido de prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como prescindir da apresentação de alegações.
- 1.11. A Requerida, na mesma data, apresentou também requerimento no sentido de que nada tinha a opor quanto à dispensa da realização da referida reunião, bem como no sentido de considerar dispensável a produção de alegações.
- 1.12. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho datado de 22 de Outubro de 2015, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, e tendo ainda em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT], prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como prescindir da apresentação de alegações, tendo sido

designado o dia 16 de Novembro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

- 1.13. No mesmo despacho, foi ainda a Requerente advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”*.²
- 1.14. Na sequência do requerimento apresentado pela Requerente, em 28 de Outubro de 2015, no sentido de *“requerer a junção aos autos das notificações para pagamento da terceira prestação do Imposto do Selo, (...) respectivos comprovativos de pagamento (...) e (...) comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente (...)”*, foi a respectiva junção admitida por despacho arbitral datado de 30 de Outubro de 2015.

2. CAUSA DE PEDIR

- 2.1. A Requerente *“é a proprietária do prédio urbano que corresponde ao artigo matricial n.º ..., da freguesia de ... e ..., no ...”*, sendo o referido prédio constituído em *“propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, i.e., em propriedade vertical”*.
- 2.2. Segundo a Requerente, *“o prédio vem descrito como sendo constituído por duas vivendas individuais, ambas para a habitação e de utilização independente”*, sendo que *“à data do facto tributário - 31 de dezembro de 2014 -, as duas divisões do prédio tinham afetação habitacional e utilização independente”*.
- 2.3. Com efeito, *“a primeira vivenda é constituída por 2 pisos com um (...) VPT (...) de € 206.290,00”* e *“a segunda é uma vivenda com 3 pisos e 12 divisões composta*

² Pagamento que veio a efectuar em 26 de Outubro de 2015 e a comunicar ao CAAD em 28 de Outubro de 2015 (vide ponto 1.14., supra).

também por uma casa de caseiro, duas piscinas, casa das máquinas e casa de cães, com um (...) VPT (...) de € 967.940,00”, “perfazendo a soma dos VPT's de todas as divisões o valor de € 1.774.230,00”.³

2.4. Defende a Requerente que “a utilização individual das vivendas é facilmente aferível através da análise das faturas de renda, água, luz e gás (...), cada uma associada a contratos diferentes (...)”.⁴

2.5. “Atendendo á afetação atribuída ás várias divisões do referido prédio - afetação habitacional - e ao VPT agrupado atual do prédio (...) a AT notificou a Requerente da liquidação de Imposto do Selo, nos termos da verba 28.1. da TGIS (...)”, “referente ao ano de imposto de 2014 (...)”, “(...) com a colecta de € 11.742,30 (...)”, e cujas primeira e segunda prestações a seguir se identificam:

DOCUMENTO	PRÉDIO	DATA LIQUIDAÇÃO	PRESTAÇÃO	VALOR A PAGAR
2015 ...33	MORADIA A	20-03-2015	1ª	3.226,48
2015 ...34			2ª	3.226,46
2015 ...30	MORADIA B		1ª	687,64
2015 ...31			2ª	687,63

2.6. Refere ainda a Requerente que foram pagas “(...) a primeira e segunda prestação do imposto (...) conforme os comprovativos de pagamento (...)” anexados, tendo protestado juntar os comprovativos relativos à “terceira e última prestação do imposto (...)”, porque à data do pedido ainda não havia sido “(...) notificada”.⁵

2.7. Contudo, “por não concordar com as liquidações de Imposto do Selo notificadas, a Requerente requer a anulação das mesmas por ilegais (...)”, porquanto “a verba 28 da TGIS só pode, legitimamente, incidir sobre divisões que integram prédios

³ A soma dos VPT das duas vivendas ascende a EUR 1.174.230,00 e não a EUR 1.774.230,00, como indicado pela Requerente.

⁴ Contratos que a Requerente identifica e junta cópias de facturas dos respectivos fornecimentos (doc. nº 3).

⁵ A Requerente juntou com o pedido cópias dos comprovativos do pagamento das primeiras prestações, de EUR 3.226,48 (respeitante à moradia A) e de EUR 687,64 (respeitante à moradia B), em 06-04-2015 e das segundas prestações, de EUR 3.226,46 (respeitante à moradia A) e de EUR 687,63 (respeitante à moradia B) em 02-07-2015 (doc. nº 4).

constituídos em propriedade vertical quando esta parte/divisão apresente um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, o que não se encontra verificado na presente situação”, pelo que não sendo “(...) nenhum dos VPT das divisões que foram sujeitas a Imposto do Selo igual ou superior a € 1.000.000,00 (...)”, “devem as liquidações de Imposto do Selo sub judice ser anuladas, por ilegais, para todos os (...) efeitos legais”.⁶

- 2.8. Segundo a Requerente, *“acresce ainda referir que (...) à luz dos princípios constitucionais que subjazem à tributação, as liquidações de Imposto do Selo sub judice são ilegais”, uma vez que “para efeito de incidência da verba 28.1. da TGIS deve relevar como critério determinante da capacidade contributiva a verdade material de cada prédio/fracção/divisão, e não a mera realidade jurídico-formal do prédio (...) em propriedade vertical/em propriedade horizontal, sob pena de violação flagrante do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, pelo que (...) deve este (...) Tribunal Arbitral declarar a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo sub judice, pelo que as mesmas devem ser anuladas (...)”.*
- 2.9. Por fim, não pode a Requerente *“deixar de notar que a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo sub judice se impõe (...) atenta a própria ratio legis subjacente à verba 28.1. da TGIS”,* porquanto, tendo em consideração que *“o Legislador pretendeu impor um esforço acrescido aos contribuintes proprietários (...) de prédios com afetação habitacional cujo VPT seja superior a 1 milhão de euros, ou seja, sobre o património imobiliário habitacional de luxo”, “(...) deverá concluir-se pela ilegalidade da sujeição (...)”* dos *“prédios constituídos em propriedade vertical,*

⁶ Neste âmbito, cita a Requerente a Decisão Arbitral nº 50/2013-T, nos termos da qual se refere que *“não pode (...) a AT considerar como valor de referência para a incidência de novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI (...)”,* bem como a Decisão Arbitral nº 181/2013-T que refere que *“(...) para efeitos de liquidação do Imposto do Selo previsto na verba 28.1. da TGIS deve ser tido em consideração o VPT determinado de acordo com o Código do IMI, ou seja, no caso concreto de prédios em propriedade total com (...) divisões de utilização independente, o VPT individual de cada (...) uma das divisões de utilização independente”.*

*quando nenhum dos seus andares ou divisões tenham um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00”.*⁷

Do pedido de pagamento de juros indemnizatórios

2.10. *“Pelo presente Pedido de Pronúncia Arbitral, a Requerente requer a apreciação da ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (...) que ascendem a € 11.742,30 (...) respetiva anulação, bem como a restituição do imposto indevidamente pago”, e “(...) requer ainda (...) a condenação da AT ao pagamento dos juros indemnizatórios devidos sobre o montante de imposto pago, desde a data do seu pagamento, até ao efetivo reembolso do mesmo (...)”.*⁸

2.11. Nestes termos, *“em face de todo o exposto, deve o presente Pedido de Pronúncia Arbitral ser julgado totalmente procedente, por provado (...) e a Requerente reembolsada do montante total de imposto indevidamente pago, acrescido do pagamento de juros indemnizatórios”.*

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

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

3.2. *“A interpretação desta verba 28 da (...) TGIS (...) tem suscitado muita controvérsia no que tange à fórmula de cálculo do imposto relativamente a um prédio que não*

⁷ Neste âmbito, cita a Requerente a Decisão Arbitral nº 50/2013-T, *“(...) que de forma perentória conclui que a fundamentação de medida designada por taxa especial (...) assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas à habitação (...) para garantir a justa repartição do esforço fiscal”,* bem como a Decisão Arbitral nº 132/2013-T, nos termos da qual se reitera que *“(...) admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis do ponto de vista jurídico e atentários dos objectivos que o legislador dizia ter para a aditar a verba nº 28”.*

⁸ Como reforço da sua posição, a Requerente cita Acórdão do STA de 16 de Junho de 2010 e Acórdão do TCAS de 31 de Janeiro de 2012.

esteja constituído sob propriedade horizontal e cujas áreas e divisões físicas sejam exploradas de forma autónoma”.

- 3.3. Entende a Requerida que *“a situação configurada nos autos é, pois, um desses casos porquanto a Requerente é proprietária de um prédio em regime de propriedade total ou vertical e daí lhe advém a legitimidade para intervir no procedimento (...), pelo que o que importa determinar é se deve, ou não, ser atendido, para efeitos de sujeição ou não sujeição a Imposto do Selo, o VPT total do prédio (...) ou se, pelo contrário, deve ser atendido o VPT de cada uma das parcelas”.*
- 3.4. Prossegue a Requerida referindo que *“tem reiterado o entendimento que se o edifício for constituído em propriedade total com partes susceptíveis de utilização independente (...), integra o conceito jurídico tributário de prédio, ou seja, uma única unidade e o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afectação habitacional e, sendo este igual ou superior a € 1.000.000,00, há sujeição a imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS”.*
- 3.5. Ou seja, defende a Requerida que *“(...) para um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, o critério para a determinação da incidência do imposto de selo é o valor patrimonial global das fracções e outras divisões destinadas a habitação”.*
- 3.6. Assim, entende a Requerida que *“preconizar um entendimento contrário (...) é confundir realidades teleologicamente distintas, a propriedade total, por um lado, e a propriedade horizontal, por outro, cuja destrição encontra desde logo o seu fundamento no direito civil”.*⁹

⁹ Neste âmbito, a Requerida cita Carvalho Fernandes, in *“Lições de Direitos Reais”*, 1996, pág. 335 e segs. nos termos do qual *“entende que para bem se captar e traduzir a sua realidade jurídica, leia-se propriedade horizontal, há que o encarar como um tipo específico de direito real de gozo”.* De igual modo, a Requerida cita Oliveira Ascensão, in *“Direitos Reais”*, 3ª edição, págs. 462 e 464, o qual afirma acerca da natureza jurídica da propriedade horizontal que *“cremos porém que a qualificação correcta desta situação é a de propriedade especial. Embora se conjuguem propriedade e compropriedade a*

- 3.7. Segundo a Requerida, “fica assim claro que tratamos de realidades de facto e de direito distintas a merecer (...) um tratamento fiscal diferenciado pois só tal caminho é favorecido pelo princípio da tipicidade fechada”, pelo que estando “(...) perante uma norma de incidência (...) não se pode, através da via interpretativa, levar a um resultado que não está previsto na lei”.¹⁰
- 3.8. Nestes termos, conclui a Requerida que “a ora requerente, para efeitos de IMI e também de imposto selo, por força da redacção da referida verba, não é proprietária de fracções autónomas, mas sim de um único prédio, considerando a AT que este é o entendimento que melhor se coaduna com o princípio da legalidade insito no artigo 8º da LGT (...)”.
- 3.9. “Em consonância, não se reconhece qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito em que terão incorrido os actos tributários de liquidação do imposto impugnado e, conseqüentemente, não se reconhece o direito do sujeito passivo ao pagamento dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43º da LGT em caso de erro imputável aos serviços”.
- 3.10. Conclui a Requerida que “(...) os actos tributários em causa, em termos de substância, não violaram (...) qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos”.

propriedade é o fundamental, sendo a compropriedade meramente instrumental. Escopo da propriedade horizontal (...) é permitir propriedades separadas, embora em prédios colectivos (...). Sendo assim, há nuclearmente uma propriedade, mas esta é especializada pelo facto de recair sobre parte da coisa e de envolver acessoriamente uma comunhão sobre outras partes do prédio. Estas especialidades levam a que a lei tenha tido a necessidade de recortar um regime diferenciado. Isto é típico (...) das propriedades especiais, de que a propriedade horizontal nos oferece o melhor exemplo” (sublinhado nosso).

¹⁰ Nesta matéria, a Requerida menciona que foi sancionada acerca desta temática a Informação Vinculativa nº 2013000226 - IVE nº 4599, de 11.02.2013, nos termos da qual “para efeitos de tributação em sede de imposto do selo, pela verba 28 da respectiva tabela geral, é determinante a distinção entre prédios (...) em propriedade total e prédios (...) em regime de propriedade horizontal. No caso de prédio constituído em propriedade horizontal (...) cada fracção autónoma assim constituída é havida como constituindo um prédio (...)”, pelo que “(...) para efeitos de tributação em sede de imposto do selo, verba 28 da TGIS, os prédios

3.11. Adicionalmente, “*dado que a matéria em litígio, é (...) exclusivamente de direito (...)*” a Requerida solicitou na sua Resposta a dispensa da realização “*(...) da reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, assim como da produção de alegações (...)*”, tendo em conta que está “*(...) a posição das partes ampla e claramente definida*”.

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:

constituídos em propriedade total, são considerados pela sua totalidade como um único prédio (...) (sublinhado nosso).

- 5.2.1. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na ..., ..., ..., no ..., o qual se inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial nº ... da freguesia ... – União das Freguesias de ... e ... (conforme doc. nº 2 anexado com o pedido).
- 5.2.2. O referido prédio urbano encontra-se em regime de propriedade vertical, sendo composto por duas vivendas, uma com cave, r/c e 1º andar e a outra com r/c e 1º andar, garagem e casa de caseiros, 2 piscinas, casa das máquinas e casa de cães (conforme doc. nº 2 anexado com o pedido).
- 5.2.3. O VPT total do referido prédio urbano é de EUR 1.174.230,00 ¹¹, sendo que o VPT de cada uma das divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente) destinadas à habitação ascende a EUR 206.290,00 e EUR 967.940,00, respectivamente.
- 5.2.4. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da 1ª prestação de imposto, que a seguir se identificam, relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 de Março de 2015, referentes ao ano 2014, cuja data limite de pagamento era “Abril/2015”, pagas a 6 de Abril de 2015, conforme cópias dos documentos anexados ao processo (doc. nº 1 e nº 4):

DOCUMENTO	MORADIA	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2015 ...	A	967.940,00	9.679,40	3.226,48	1 e 4
2015 ...	B	206.290,00	2.082,90	687,64	1 e 4
TOTAL		1.174.230,00	11.762,30	3.914,12	

- 5.2.5. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da 2ª prestação de imposto, que a seguir se identificam, relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 de Março de 2015, referentes ao ano 2014, cuja data limite de pagamento era “Julho/2015”, pagas a 2 de Julho de 2015, conforme cópias dos documentos anexados ao processo (doc. nº 1 e nº 4):

¹¹ Conforme consta da cópia da Caderneta Predial Urbana, anexada aos autos (doc. nº 2).

DOCUMENTO	MORADIA	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2015 ...	A	967.940,00	9.679,40	3.226,46	1 e 4
2015 ...	B	206.290,00	2.082,90	687,63	1 e 4
TOTAL		1.174.230,00	11.762,30	3.914,09	

5.2.6. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da 3ª prestação de imposto, que a seguir se identificam, relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 de Março de 2015, referentes ao ano 2014, cuja data limite de pagamento era “*Novembro/2015*”, pagas a 22 de Outubro de 2015, conforme cópias dos documentos anexados ao processo através de requerimento datado de 28 de Outubro de 2015 (vide ponto 1.14., supra):

DOCUMENTO	MORADIA	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC.
2015 ...	A	967.940,00	9.679,40	3.226,46	Anexados com requerimento
2015 ...	B	206.290,00	2.082,90	687,63	
TOTAL		1.174.230,00	11.762,30	3.914,09	

5.2.7. O total das colectas acima identificadas perfaz o montante de EUR 11.762,30, relativo ao valor total de Imposto do Selo liquidado com referência ao ano de 2014, conforme indicado pela Requerente no pedido.

5.2.8. A Requerente apresentou factura de renda relativa à Moradia A (nº M-17, datada de 31-10-2014) e factura de renda relativa à Moradia B (nº M-24, de 25 de Maio de 2015), conforme cópias dos documentos anexadas ao processo (doc. nº 3).

5.2.9. A Requerente celebrou contratos de fornecimento de água e de gás para cada uma das moradias, tendo diferentes contadores de luz em cada uma das divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente), como a seguir se indica (conforme cópias dos documentos anexadas ao processo):

MORADIA	CONTRATO DE FORNECIMENTO			DOC. ANEXO AO PEDIDO
	ÁGUA	LUZ	GÁS	

A	2015...	... ¹²	C...	3
B	2015...	... ¹³	C...	

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. No caso em análise, de modo a aferir a legalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas à Requerente, por referência ao ano de 2014, há que dar resposta a uma questão de direito controvertida, subjacente ao Pedido de Pronúncia Arbitral:

6.1.1. A sujeição a Imposto do Selo, nos termos do que dispõe a verba nº 28.1. 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?

6.2. 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 (artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa - CRP).

¹² Refere-se ao nº do respectivo contador.

¹³ Idem nota anterior.

- 6.3. Quanto à resposta a dar à questão acima formulada (ponto 6.1.1.), 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. – (...).”

- 6.4. 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*”.
- 6.5. Ora, da leitura do Código do IMI, facilmente nos apercebemos que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.
- 6.6. 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).

- 6.7. Ainda de acordo com o nº 2 e o nº 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*”.
- 6.8. Para efeitos de IMI, “*cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*” sendo que, de acordo com o disposto no artigo 4º do Código daquele imposto, “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*” (sublinhado nosso).
- 6.9. 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*”.
- 6.10. 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*” (sublinhado nosso).
- 6.11. Assim, pode concluir-se que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como “*prédios urbanos habitacionais*”.

- 6.12. Como sustentado em diversas Decisões Arbitrais, nomeadamente, na que foi proferida no âmbito do Processo nº 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*”.
- 6.13. 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).
- 6.14. 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.
- 6.15. Na verdade, nada denuncia, nem na verba nº 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, uma justificação para essa particular diferenciação.¹⁴
- 6.16. 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 Lei Geral Tributária (LGT)].¹⁵
- 6.17. 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.¹⁶

¹⁴ 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*” (sublinhado nosso).

¹⁵ Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

¹⁶ 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.

- 6.18. 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).
- 6.19. 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*”¹⁷, 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 (sublinhado nosso).¹⁸
- 6.20. 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 Civil¹⁹, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.
- 6.21. 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.

¹⁷ Vide Decisão Arbitral nº 50/2013-T (CAAD), de 29 de Outubro de 2013.

¹⁸ Refere-se ao Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

¹⁹ 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.

- 6.22. E entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão, na Assembleia da República da proposta de Lei nº 96/XII²⁰, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.²¹
- 6.23. 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” (sublinhado nosso).
- 6.24. 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 (sublinhado nosso).
- 6.25. 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.
- 6.26. Na verdade, a existência de um prédio em propriedade vertical não pode, por si só, ser indiciador de capacidade contributiva, decorrendo da lei que quer aquele tipo de

²⁰ Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

²¹ Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (vide Processo nº 48/2013-T e Processo nº 50/2013-T).

prédios, quer os constituídos em propriedade horizontal, devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.

- 6.27. 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 fracção for igual ou superior ao limite definido pela lei, ou seja, a EUR 1.000.000,00.
- 6.28. Deste modo, é ilegal (e até 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.
- 6.29. 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.
- 6.30. Ora, se o prédio urbano em análise se encontrasse em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das fracções habitacionais que o compõem estaria sujeita à incidência do “novo imposto”, porquanto nenhum delas ultrapassaria, individualmente considerada, o limite de EUR 1.000.000,00 definido pela lei (vide ponto 5.2.3. supra quanto ao VPT de cada uma das divisões com utilização independente).
- 6.31. Com efeito, 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 acima já referidos (sublinhado nosso).

- 6.32. Assim, porque a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio (não impondo sequer uma nova avaliação), será a verdade material a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio.
- 6.33. Em consequência, a discriminação operada pela Requerida traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal, porquanto a lei não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal.
- 6.34. 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.
- 6.35. 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.
- 6.36. Analisando a situação *sub judice*, constata-se que o VPT das duas unidades autónomas com afectação habitacional varia entre EUR 208.290,00 e EUR 987.940,00 pelo que, em qualquer uma delas, individualmente considerada, o referido VPT é inferior a EUR 1.000.000,00 (conforme já referido no ponto 6.30., supra).
- 6.37. Assim, face ao acima exposto, e em resposta à questão colocada no ponto 6.1.1., supra, conclui-se que sobre as duas unidades autónomas com afectação habitacional (do prédio urbano 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.²²

6.38. Adicionalmente, tendo também em consideração tudo o que anteriormente foi dito, podemos concluir que 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).²³

Do Pedido de Pagamento de Juros Indemnizatórios

6.39. Por último, e quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios apresentado pela Requerente, nos termos do disposto no artigo 43º da LGT, segundo o qual “(...) são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (...)”, é importante referir que, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão (...)” deve “(...) 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” (sublinhado nosso).^{24 25}

6.40. Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 29º 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

²² Neste sentido, vide Decisão Arbitral nº 368/2014-T, de 18 de Dezembro de 2014, emitida pela signatária.

²³ Neste sentido, vide Decisão Arbitral identificada na nota anterior.

²⁴ 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”.

²⁵ Neste âmbito, a Requerente cita Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.06.2010, nos termos do qual “os juros indemnizatórios consagrados no nº 1 do artigo 43º da LGT, correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem fundamento no artigo 22º da CRP, devendo ser interpretado como um conjunto não exaustivo de situações em que é de presumir a existência de um prejuízo para os

imediate 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).²⁶

6.41. 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.

6.42. Quanto aos juros indemnizatórios peticionados, face ao estabelecido no artigo 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e preenchidos que estão os requisitos do 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 nº 1, do artigo 43º da LGT), terá a Requerente direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas relativas à liquidação de Imposto do Selo datada de 20 de Março de 2015 (e referente ao ano de 2014), os quais serão contados 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 22º, nº 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

contribuintes com a decorrente responsabilidade da Administração pela ocorrência do mesmo” (sublinhado nosso).

²⁶ Neste sentido, a Requerente cita também Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30.11.2004 e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 31.01.2012.

dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527º, nº 1 e 2 do 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 20 de Março de 2015 (respeitantes ao ano de 2014), subjacentes às notas de cobrança identificadas neste processo, anulando-se, em consequência, todos 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 11.742,30.

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, 16 de Novembro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira