

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 431/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 TGIS; Prédios em propriedade vertical.

CAAD – Centro de Arbitragem Tributária

PROCESSO ARBITRAL N.º 431/2015-T

Tema: Imposto de Selo. Verba 28.1 da TGIS. Prédios em propriedade vertical.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

A, SA, com sede no ..., n.º 30, 1200-086 ... e com o NIPC ... (doravante designada por Requerente), vem, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 95.º, da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo (Verba 28.1, da TGIS), no valor global de € 59 379,30 (cinquenta e nove mil, trezentos e setenta e nove euros e trinta cêntimos), referentes ao ano de 2014 e aos prédios urbanos inscritos nas respetivas matrizes prediais sob os artigos ..., da freguesia de ... (área do Serviço de Finanças de ...); ..., da União das Freguesias de ... (... e ..., da área do Serviço de Finanças de ... 2); ..., da União das Freguesias de ... dos ... e ... (área do Serviço de Finanças de ... 1) e ..., da freguesia de ... (área do Serviço de Finanças de ... 1), de que é proprietária.

Cumulativamente, pede a Requerente a condenação da Requerida na restituição das quantias indevidamente pagas, bem como no pagamento de juros indemnizatórios e de juros moratórios.

São os seguintes os fundamentos dos pedidos de anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2014 formulados pela Requerente:

- a. Nenhum dos prédios urbanos acima identificados se encontra constituído no regime de propriedade horizontal, conquanto todos sejam constituídos por andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, destinadas a habitação e comércio;
- b. A AT liquidou Imposto do Selo da verba 28.1, da TGIS sobre o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente, destinadas a habitação, embora nenhum dos VPT, determinado separadamente, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja de valor superior a € 1 000 000,00;
- c. A AT entende que o critério para aferição da incidência do Imposto do Selo, nos termos da Verba 28.1, da TGIS, é o VPT global do prédio, independentemente de este ser composto por divisões destinadas a habitação, de utilização independente;
- d. Por sua vez, a Requerente considera que não pode ser tido em conta o somatório dos VPT das divisões que integram cada um dos prédios, uma vez que a sujeição a Imposto do Selo, nos termos da Verba 28.1, da TGIS, é determinada pela conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o VPT constante da matriz predial igual ou superior a € 1 000 000,00;
- e. Que, tratando-se de prédios urbanos não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares ou divisões com utilização independente e afetação habitacional, a sujeição a IS é determinada não pelo VPT total do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um dos seus andares ou divisões;
- f. A posição da AT quanto à questão do valor relevante para determinação do valor do Imposto do Selo não se afigura aceitável, nem conforme ao princípio da legalidade fiscal, pois, como se retira da norma de incidência, não importa ao legislador o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio, mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina;
- g. Assim, de acordo com a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 132/2013-T, só haveria lugar a incidência do novo Imposto do Selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1 000 000,00, dado que *“O critério que se impõe é, assim, o que*

determina que a incidência da norma me causa apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afetação habitacional, possua um VPT superior a € 1 000 000,00. Fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o VPT global do prédio em causa, como pretendia a ora requerida, não encontra base na legislação aplicável, que é o CIMI, dada a remissão feita pelo citado art. 67.º, n.º 2, do CIS.”;

- h. Assim, não pode a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo IS o valor total do prédio, quando o legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas, no que toca à Verba 28, da TGIS;
- i. Os critérios usados pela AT violam os princípios da igualdade (artigo 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP) e da legalidade fiscal, conforme resulta da decisão arbitral proferida no processo n.º 32/2013-T: *“Do que foi anteriormente dito, depreende-se, em síntese, que a interpretação feita pela AT não é conforme à Lei e à Constituição, por violação do princípio da igualdade (art. 13.º da CRP), bem como do que dispõe o art. 104.º, n.º 3, da CRP. (...) Atendendo ao acima exposto, conclui-se que a verba n.º 28, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade do património imobiliário de igual valor detido por pessoas diferentes em razão de critérios que podem contender, sem a mínima necessária justificação, com, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva (como seja o caso da dispersão ou concentração do património imobiliário habitacional de cada um), não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade.”;*
- j. O pedido é legítimo e tempestivo, como se evidencia nos comprovativos de pagamento do Imposto do Selo impugnado.

Termina a Requerente por formular os pedidos de (i) *“declaração de ilegalidade dos atos de liquidação do imposto do selo identificados, e a conseqüente anulação, com todas as conseqüências legais, por os mesmos violarem o normativo constante da verba n.º 28.1 da TGIS e [s]erem manifestamente inconstitucionais por violação do princípio da igualdade”*

e de (ii) “*reembolso das quantias pagas, referentes aos concretos montantes do Imposto de Selo ora impugnado, acrescido dos juros moratórios e indemnizatórios*”, atribuindo à causa o valor económico de € 59 379,30 (cinquenta e nove mil, trezentos e setenta e nove euros e trinta cêntimos).

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta, na qual defende que os atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem uma correta interpretação da Verba 28.1, da TGIS, com os seguintes fundamentos:

- a. *“A ora Requerente discordando da interpretação que a AT faz da citada verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS considera as liquidações ilegais e inconstitucionais, por violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da verdade material”;*
- b. *“(…) no que especificamente diz respeito aos bens imóveis, a determinação do seu valor tributável passou a ter por base o novo sistema de avaliações constante do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis”;*
- c. *(…) “foi justamente a riqueza advinda da propriedade imobiliária que a Lei n.º 55-A/2012, veio, de forma inovadora, tributar, sujeitando a Imposto do Selo (IS) a propriedade e outros direitos reais sobre prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário (VPT) viesse a revelar-se igual ou superior a 1.000.000€”;*
- d. *“A interpretação desta verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, em articulação com o art.º 6.º n.º 1 al. f) i) dessa mesma Lei tem suscitado muita controvérsia no que tange à fórmula de cálculo do imposto relativamente a um prédio que não esteja constituído sob propriedade horizontal e cujas áreas e divisões físicas sejam exploradas de forma autónoma”;*
- e. *(…) “A AT tem reiterado o entendimento que se o edifício for constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente (propriedade dita total), 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 ao imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS”, ou seja (...) “para um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, o critério para a determinação da incidência do Imposto do Selo é o valor patrimonial global das fracções e outras divisões destinadas a habitação”;

f. “Conclusão que tem tido assento nas seguintes premissas:

No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. artigo 67.º n.º 2 do CIS na redacção dada pela Lei n.º 55- A/2012);

O artigo 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de prédio;

O artigo 2.º n.º 4 do CIMI ressalva as fracções autónomas de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, as quais considera, excepcionalmente, como prédios;

Ao contrário, sendo um prédio constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, é o prédio no seu todo, e já não cada uma daquelas partes, que integra o conceito de “prédio”, para efeitos de IMI e de IS, por remissão do artigo 1.º, n.º 6 do CIS;

A tal não obsta o facto de cada andar/divisão constar separadamente na inscrição matricial, e com os respectivos valores patrimoniais tributários, pois tal discriminação apenas releva, para efeitos fiscais, face ao conceito de matrizes prediais constante do artigo 12.º do CIMI e na matéria regulada neste Código para a organização das matrizes;

A imposição de organizar desta forma as matrizes deve-se à necessidade de relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, cabe a cada uma das suas partes, as quais podem ser funcional e economicamente independentes;

Esta autonomização apenas se justifica porque no mesmo prédio pode ocorrer a utilização para comércio ou habitação, com ou sem arrendamento, o que é determinante nas regras da avaliação fiscal no âmbito do CIMI, face aos diferentes coeficientes de afectação previstos no artigo 41.º desse código”;

g. “Preconizar um entendimento contrário, segundo a AT, 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”;*
- h. *“Como se sabe “A propriedade horizontal é a propriedade que incide sobre as várias fracções componentes de um edifício, fracções essas que têm de estar em condições de constituírem unidades independentes (art. 1414º do Código Civil).”;*
 - i. *(...) “Fica assim claro que tratamos de realidades de facto e de direito distintas a merecer, segundo a AT, um tratamento fiscal diferenciado pois só tal caminho é favorecido pelo princípio da tipicidade fechada”*
 - j. *“Efetivamente, não se poderá deixar de ter presente que em causa estamos perante uma norma de incidência, pelo que não se pode, através da via interpretativa, levar a um resultado que não está previsto na lei”;*
 - k. *“É, de resto, o que decorre do princípio da legalidade e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra, que confirma que as normas de incidência têm de ser pré-determinadas no seu conteúdo, devendo os elementos integrantes da mesma estar formulados de modo preciso e determinado”;*
 - l. *(...) “De harmonia se conclui que a ora requerente, para efeitos de IMI e também de imposto selo, por força da redação 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, a que está votada toda a sua atividade”.*
 - m. *“Em consonância, não se reconhece qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito em que terão incorrido os atos 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”;*
 - n. *“Tudo visto, temos, necessariamente, de concluir que os atos tributários em causa, em termos de substância, não violaram, assim, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos”.*

Termina a AT solicitando que seja dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, dado a matéria em análise ser *“matéria exclusivamente de direito, se encontrar*

amplamente exposta nas (...) peças [processuais], sem que haja necessidade, para a decisão do litígio, de posteriores procedimentos”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 13 de julho de 2015, tendo sido aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 16 de julho de 2015.

Não tendo a Requerente utilizado a faculdade de designar árbitro, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º, do RJAT, foi a signatária nomeada árbitro pelo Exm.º Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, encargo que aceitou no prazo legalmente previsto, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 14 de setembro de 2015 e é materialmente competente para apreciar e decidir o litígio objeto dos presentes autos.

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

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções, nada obstando à apreciação do dissídio.

As Partes prescindiram da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações, quer orais, quer escritas.

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos que se consideram provados:

2.1.1. Quer à data da produção do facto tributário, quer à data do pedido de constituição do tribunal arbitral, a Requerente era proprietária dos prédios urbanos identificados na petição inicial: **PRÉDIO A:** inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho

de ..., sob o artigo ..., sito na ..., n.ºs ..., ..., constituído por 13 andares ou divisões de utilização independente, sendo um afeto a estacionamento coberto e fechado e os restantes doze, destinados a habitação; **PRÉDIO B:** inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... (... e ...), concelho de ..., sob o artigo ..., sito na ..., n.ºs 33 e 35 tornejando para a ... 11, n.ºs 43, 44, 45, 46, 47, 48 e 49 e para a ..., n.ºs 1 a 15, em ..., constituído por 36 andares ou divisões de utilização independente, sendo 28 destinados a habitação e os restantes 8, a comércio e serviços; **PRÉDIO C:** inscrito na matriz predial da União das Freguesias de ... dos ...s e ..., concelho de ..., sob o artigo ..., sito na ..., n.º 2, em ... dos ...s, constituído por 44 andares ou divisões de utilização independente, 40 dos quais destinadas a habitação e os restantes 4, a comércio e, **PRÉDIO D:** inscrito na matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ..., constituído por 24 andares ou divisões de utilização independente, um destinado a comércio e os restantes 23, a habitação;

2.1.2. Em nome da Requerente foram emitidas, em 20 de março de 2015, para pagamento voluntário em três prestações anuais, até 30 de abril de 2015, 31 de julho de 2015 e 30 de novembro de 2015, respetivamente, as liquidações de IS do ano de 2014, relativas ao **PRÉDIO A**, cujas primeiras prestações constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente e a taxa de 1%:

Identificação do Documento	Identificação do Prédio	VPT	Coleta
2015 ...49	... U-000...-1D	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...52	... U-000...-1F	€ 94 390,00	€ 943,00
2015 ...55	... U-000...-2D	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...58	... U-000...-2E	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...61	... U-000...-3D	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...64	... U-000...-3E	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...67	... U-000...-4D	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...70	... U-000...-4E	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...73	... U-000...-5D	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...76	... U-000...-5E	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...79	... U-000...-6D	€ 107 560,00	€ 1 075,00
2015 ...82	... U-000...-6E	€ 107 560,00	€ 1 075,00

2.1.3. De cada uma das notas de cobrança identificadas no quadro supra, consta a menção de “*Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: € 1.277.550,00*” que, de acordo com a caderneta predial com cópia junta ao pedido de pronúncia

arbitral, equivale ao somatório dos VPT das divisões de utilização independente, afetas a habitação;

2.1.4. Em nome da Requerente foram emitidas, em 21 de março de 2015, para pagamento voluntário em três prestações anuais, nos meses de abril, julho e novembro de 2015, respetivamente, as liquidações de IS do ano de 2014, relativas às divisões de 2.º A a 10.º C e em duas prestações anuais, nos meses de abril e novembro de 2015, as relativas às divisões de 11.º A a 11.º C, todas do **PRÉDIO B**, cujas primeiras prestações constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente e a taxa de 1%:

Identificação do Documento	Identificação do Prédio	VPT	Coleta
2015 ...71	... U-00...-2.º A	€ 62 230,00	€ 633,30
2015 ...74	... U-00...-3.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...77	... U-00...-3.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...80	... U-00...-3.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...83	... U-00...-4.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...86	... U-00...-4.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...89	... U-00...-4.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...92	... U-00...-5.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...95	... U-00...-5.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...98	... U-00...-5.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...01	... U-00...-6.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...04	... U-00...-6.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...07	... U-00...-6.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...10	... U-00...-7.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...13	... U-00...-7.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...16	... U-00...-7.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...19	... U-00...-8.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...22	... U-00...-8.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...25	... U-00...-8.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...28	... U-00...-9.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...31	... U-00...-9.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...34	... U-00...-9.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...56	... U-00...-10.º A	€ 67 300,00	€ 673,00
2015 ...59	... U-00...-10.º B	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...62	... U-00...-10.º C	€ 66 580,00	€ 665,80
2015 ...65	... U-00...-11.º A	€ 28 950,00	€ 289,50
2015 ...67	... U-00...-11.º B	€ 36 910,00	€ 369,10
2015 ...69	... U-00...-11.º C	€ 43 420,00	€ 434,20

2.1.5. De cada uma das notas de cobrança identificadas no quadro supra, consta a menção de “Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: € 1.775.190,00” que, de acordo com a caderneta predial com cópia junta ao pedido de pronúncia

arbitral, equivale ao somatório dos VPT das divisões de utilização independente, afetas a habitação;

2.1.6. Em 21 de março de 2015 foram emitidas em nome da Requerente, para pagamento voluntário em duas prestações anuais, nos meses de abril e novembro de 2015, as liquidações relativas às diversas divisões de utilização independente e afetação habitacional do **PRÉDIO C**, cujas primeiras prestações constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma daquelas divisões e a taxa de 1%:

Identificação do Documento	Identificação do Prédio	VPT	Coleta
2015 ...79	... U-000...-1.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...81	... U-000...-1.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...83	... U-000...-1.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...85	... U-000...-1.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...87	... U-000...-2.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...89	... U-000...-2.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...91	... U-000...-2.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...93	... U-000...-2.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...95	... U-000...-3.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...97	... U-000...-3.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...99	... U-000...-3.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...01	... U-000...-3.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...03	... U-000...-4.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...05	... U-000...-4.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...07	... U-000...-4.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...09	... U-000...-4.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...11	... U-000...-5.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...13	... U-000...-5.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...15	... U-000...-5.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...17	... U-000...-5.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...19	... U-000...-6.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...21	... U-000...-6.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...23	... U-000...-6.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...25	... U-000...-6.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...27	... U-000...-7.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...29	... U-000...-7.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...31	... U-000...-7.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...33	... U-000...-7.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...35	... U-000...-8.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...37	... U-000...-8.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...39	... U-000...-8.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...41	... U-000...-8.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...43	... U-000...-9.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...45	... U-000...-9.º B	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...47	... U-000...-9.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...49	... U-000...-9.º D	€ 49 140,00	€ 491,40
2015 ...77	... U-000...-10.º A	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...71	... U-000...-10.º B	€ 49 140,00	€ 491,40

2015 ...73	... U-000...-10.º C	€ 39 840,00	€ 394,80
2015 ...75	... U-000...-10.º D	€ 49 140,00	€ 491,40

2.1.7. De cada uma das notas de cobrança identificadas no quadro supra, consta a menção de “*Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: € 1.772.400,00*” que, de acordo com a caderneta predial com cópia junta ao pedido de pronúncia arbitral, equivale ao somatório dos VPT das divisões de utilização independente, afetas a habitação;

2.1.8. Em 20 de março de 2015 foram emitidas em nome da Requerente, para pagamento voluntário em três prestações anuais, nos meses de abril, julho e novembro de 2015, respetivamente, a liquidação de IS do ano de 2014, relativa à divisão de utilização independente e afetação habitacional designada por 1.º A e em duas prestações anuais, nos meses de abril e novembro de 2015, as liquidações relativas às restantes divisões de utilização independente e afetação habitacional do **PRÉDIO D**, cujas primeiras prestações constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma daquelas divisões e a taxa de 1%:

Identificação do Documento	Identificação do Prédio	VPT	Coleta
2015 ...54	... U-000...-1.º A	€ 62 750,00	€ 627,50
2015 ...57	... U-000...-1.º B	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...59	... U-000...-1.º C	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...61	... U-000...-2.º A	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...63	... U-000...-2.º B	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...65	... U-000...-2.º C	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...67	... U-000...-2.º D	€ 46 770,00	€ 467,70
2015 ...69	... U-000...-3.º A	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...71	... U-000...-3.º B	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...73	... U-000...-3.º C	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...75	... U-000...-3.º D	€ 46 770,00	€ 467,70
2015 ...77	... U-000...-4.º A	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...79	... U-000...-4.º B	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...81	... U-000...-4.º C	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...83	... U-000...-4.º D	€ 46 770,00	€ 467,70
2015 ...85	... U-000...-5.º A	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...87	... U-000...-5.º B	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...89	... U-000...-5.º C	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...91	... U-000...-5.º D	€ 46 770,00	€ 467,70
2015 ...93	... U-000...-6.º A	€ 31 890,00	€ 318,90
2015 ...95	... U-000...-6.º B	€ 49 980,00	€ 499,80
2015 ...97	... U-000...-6.º C	€ 38 680,00	€ 386,80
2015 ...99	... U-000...-6.º D	€ 42 690,00	€ 426,90

2.1.9. De cada uma das notas de cobrança identificadas no quadro supra, consta a menção de “*Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: € 1.112.790,00*”

que, de acordo com a caderneta predial com cópia junta ao pedido de pronúncia arbitral, equivale ao somatório dos VPT das divisões de utilização independente, afetas a habitação;

2.1.10. As primeiras prestações de cada uma das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2014, relativas aos diversos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e afetação habitacional dos prédios identificados no pedido de constituição do tribunal arbitral, foram pagas pela Requerente em 29 de abril de 2015, pelo valor global de € 24 679,56 (as referentes ao **PRÉDIO A**, pela quantia de € 4 258,58; ao **PRÉDIO B**, pela quantia de € 6 099,60; ao **PRÉDIO C**, pela quantia de € 8 862,00 e ao **PRÉDIO D**, pela quantia de € 5 459,38).

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise crítica da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (cópias das cadernetas prediais dos imóveis identificados supra, bem como dos comprovativos do pagamento das notas de cobrança relativas às primeiras prestações de cada uma das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2014, emitidas em nome da Requerente) e não contestada pela Requerida.

2.3. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3. MATÉRIA DE DIREITO – FUNDAMENTAÇÃO

3.1. Ordem de apreciação dos vícios

A principal questão trazida aos autos pela Requerente é a de saber se a sujeição a Imposto do Selo, nos termos da verba n.º 28 da TGIS, de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, é determinada pelo Valor Patrimonial Tributário (VPT) que corresponde a cada uma das partes do prédio, economicamente independentes e com afetação habitacional, como defende, ou se é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia ao somatório de todos os VPT dos andares ou divisões de utilização

independente e destinação habitacional que o compõem, conforme a interpretação dada pela AT à referida norma.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 124.º, do CPPT, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não existindo vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do(s) ato(s) impugnado(s), deverá o tribunal apreciar os vícios arguidos que determinem a sua anulabilidade, dispondo o n.º 2, alínea b), do mesmo artigo que, quanto a estes últimos, a ordem do seu conhecimento será a indicada pelo impugnante, sempre que seja estabelecida entre eles uma relação de subsidiariedade, sem prejuízo de serem prioritariamente conhecidos os vícios cuja procedência assegure a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Afigurando-se que, da procedência do vício de violação de lei, por erro na aplicação do direito decorrente da errada interpretação da norma prevista na verba n.º 28.1, da TGIS e no artigo 7.º, n.º 2, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do artigo 67.º, n.º 2, do Código do IS, resultará uma eficaz tutela dos interesses ofendidos, passaremos à sua apreciação.

3.2. Do conceito de prédio urbano habitacional

A verba 28, da TGIS, na redação que lhe foi introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014), dispõe que se encontram sujeitas a imposto do selo as seguintes situações:

«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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI — 1%;

28.2 — Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças — 7,5 %.»

Constituem requisitos cumulativos de aplicação da norma ínsita na Verba 28.1, da TGIS, na sua redação atual, que o imóvel a tributar seja um prédio urbano “habitacional” ou um “terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMP”, cujo valor patrimonial tributário, para efeito de IMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00.

É de há muito pacificamente aceite pela doutrina que as normas tributárias se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas, solução que consta hoje expressamente do n.º 1 do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (LGT), ao estabelecer que *“1 - Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”*.

De entre os elementos de interpretação, aquele de que o aplicador da norma deve partir é, precisamente, do elemento gramatical, ou seja, do texto da lei, havendo no entanto a salientar que, na determinação do sentido e valor da norma, não pode o intérprete deixar de considerar o elemento lógico ou, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º, do Código Civil, deixar de *“reconstituir (...) o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”*.

A norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, utiliza a expressão “prédio habitacional”, cujo conceito se não encontra definido no Código em que se insere; a fim de determinar o seu exato sentido e alcance, no respeito pela unidade do sistema, deverá o intérprete recorrer aos chamados *“lugares paralelos”*, ou seja, haverá que ter em consideração as *“disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins”*¹.

Tais *“lugares paralelos”* encontrar-se-ão, necessariamente, no caso em apreço, nas normas do Código do IMI, para cuja aplicação subsidiária remete, em bloco, o n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Imposto do Selo, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, ao estatuir que *“2 - Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”*

O artigo 6.º, do Código do IMI, inserido no Capítulo I, sob a epígrafe “Incidência”, enumera, no n.º 1, as espécies de prédios urbanos, que poderão classificar-se como: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d)

¹ MACHADO, J. Baptista, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, Coimbra, 1995, pág. 183.

Outros, delimitando os n.ºs 2, 3 e 4, do mesmo artigo, o que deve entender-se por cada uma daquelas designações.

Prédios habitacionais são, nos termos do n.º 2 do artigo 6.º, do Código do IMI, os edifícios ou construções licenciados para habitação ou que, na falta de licença, tenham como destino normal a habitação (fins habitacionais).

Todavia, os prédios urbanos de que a Requerente é proprietária e de que tratam os presentes autos, integrando andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, umas destinadas a comércio e/ou serviços e outras destinadas a habitação, não poderá, globalmente, ser considerado como prédios urbanos habitacionais, porquanto têm afetação enquadrável em mais do que uma das classificações estabelecidas pelo n.º 1 do artigo 6.º, do Código do IMI.

Nem se afigura que os andares ou divisões afetos a habitação que o compõem possam ser segregados do todo, para, no seu conjunto, integrarem a noção de prédio habitacional prevista na norma de incidência da verba 28.1, da TGIS

3.3. Da distinção entre andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e frações autónomas, para efeitos tributários

Apesar de a norma do n.º 3 do artigo 12.º, do CIMI dispor que *“Cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”*, o qual é também discriminado no documento de cobrança (cfr. o n.º 1, do artigo 119.º do Código do IMI), vem a AT defender que o VPT relevante para efeitos da norma de incidência da verba 28.1, da TGIS, é o valor patrimonial global do prédio e não o valor de cada uma das divisões de utilização independente.

E fá-lo pretendendo que, caso o VPT relevante para aplicação daquela norma de incidência fosse o de cada divisão de utilização independente, estar-se-ia a aplicar, por analogia, aos prédios em propriedade vertical o regime da propriedade horizontal, em que, nos termos do n.º 4 do artigo 2.º, do Código do IMI, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio.

É de notar que, efetivamente, do ponto de vista formal, a AT tem razão ao referir que um prédio constituído em propriedade horizontal é uma realidade jurídico-tributária distinta de um prédio urbano em “*propriedade total*” ou “*propriedade vertical*”.

Porém, se o n.º 4 do artigo 2.º, do Código do IMI, estabelece a ficção legal de que cada uma das frações autónomas de um prédio constituído em propriedade horizontal consubstancia um prédio, o certo é que uma parte de utilização independente de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal continua a ser apenas isso – uma parte de um prédio e não um prédio.

Por outro lado, utilizando a norma da verba 28.1, da TGIS, a expressão “*prédio habitacional*”, não se afigura legítimo que AT nela pretenda incluir os andares ou divisões de utilização independente de prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal que, como a própria AT reconhece, não são prédios, não podendo, por isso, ser equiparados às frações autónomas de prédios constituídos em regime da propriedade horizontal.

3.4. Do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em propriedade total

No que respeita à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios não constituídos em propriedade horizontal, rege o artigo 7.º, n.º 2, do Código do IMI, mas apenas quanto aos “*prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior*”, caso em que, de acordo com a sua alínea b) “*(...) cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes*”.

E é esta a única norma do Código do IMI em que se faz referência ao “valor [global] do prédio”, sem que, contudo, este tenha qualquer relevância ao nível da liquidação do imposto.

Da conjugação das normas do n.º 2 do artigo 7.º e do n.º 1 do artigo 6.º, ambos do Código do IMI, resulta que, se um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal integrar exclusivamente partes ou divisões habitacionais, o valor do prédio não equivale à soma das suas partes.

3.5. Do VPT relevante para efeitos da verba 28.1, da TGIS

Tal como se referiu no ponto precedente, o VPT de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, que integre exclusivamente partes ou divisões habitacionais, não

equivale ao somatório dos VPT atribuídos individualizadamente a cada uma dessas partes ou divisões.

O que equivale a dizer-se que cada uma dessas partes é autónoma e que, não lhe tendo sido atribuído um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, ficará excluída da incidência do Imposto de Selo – verba 28.1, da TGIS.

Aqui chegados, caberá questionar da sujeição a Imposto do Selo de uma parte ou divisão de utilização independente, com afetação habitacional, de um prédio não constituído em propriedade horizontal, em que se integrem partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1 do artigo 6.º, do Código do IMI, por exemplo, divisões destinadas a comércio ou a serviços, como é o caso em apreço. Ora, a resposta há de ser negativa, não obstante a previsão da alínea b) do n.º 2, do artigo 7.º, do CIMI, segundo a qual o valor do prédio é a soma dos valores das suas partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1, do artigo 6.º, do mesmo Código.

É que, aqui, não estamos a cotejar, como pretende a AT, duas realidades juridicamente distintas, como seriam as partes ou divisões de utilização independente de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, por um lado, e as frações autónomas de prédios submetidos àquele regime, que, para efeitos de IMI, são elas próprias prédios, por outro.

O que aqui se compara são realidades em tudo idênticas, ou seja, partes ou divisões de utilização independente e destino habitacional, integradas em prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal.

E a resposta à questão há-de ser negativa, pois nada justificaria que o legislador pretendesse tributar partes ou divisões de utilização independente, destinadas a habitação, de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, integrado por outras partes ou divisões de utilização independente destinadas a outros fins e não tributasse partes ou divisões de utilização independente afetas a habitação de um outro prédio urbano em propriedade total, integrado exclusivamente por partes ou divisões de utilização independente, destinadas a habitação. Caso o legislador pretendesse tratar de forma

desigual realidades em tudo idênticas, teria de se concluir por uma flagrante violação do princípio da igualdade.

Não se afigurando ser essa a intenção legislativa, não se poderá aceitar que a AT formule uma norma de incidência *ex novo*, diversa da que foi criada pelo legislador, pretendendo tributar partes de prédios, ainda que económica e funcionalmente independentes e, como tal, separadamente inscritas na matriz, pois a lei é clara ao sujeitar a imposto de selo da verba 28.1, da TGIS, os prédios urbanos habitacionais, “*cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000*”.

Pelos motivos que antecedem, tendo-se por verificado o vício de violação de lei, por erro na aplicação do direito, decorrente da errada interpretação das normas previstas na verba n.º 28.1, da TGIS e no artigo 7.º, n.º 2, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do artigo 67.º, n.º 2, do Código do IS, não poderão as liquidações impugnadas manter-se na ordem jurídica.

3.6. Do pedido de juros indemnizatórios e de juros moratórios

No que respeita ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, é patente que o processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010).

Assim, apesar de o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, utilizar a expressão “*declaração de ilegalidade*” como delimitativa da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, deverá entender-se que se compreende nessa competência os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o erro imputável aos serviços.

Por outro lado, determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que 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, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário*

objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”, o que incluiu “o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”.

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“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.”.*

Dispondo o n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, que *“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.”.*

O erro imputável aos serviços pode consistir em erro sobre os pressupostos de facto, que ocorre sempre que haja *“uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto na prática do ato”*² ou em erro sobre os pressupostos de direito, quando *“na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva (...)”*³ e *“fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte”*⁴.

No caso em apreço, afigura-se manifesto que, declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo, por ter ficado demonstrada a errada aplicação da norma de incidência objetiva contida na verba 28.1, da TGIS, o que justifica a sua anulação, terá de reconhecer-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre os valores indevidamente pagos, desde a data do respetivo pagamento, conforme se estatui no n.º 5 do

² SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado”, II Volume, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, pág. 115.

³ Idem, ibidem.

⁴ CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, pág. 342.

artigo 61.º, do CPPT, já que tal ilegalidade é exclusivamente imputável à Administração Tributária, que praticou aqueles atos tributários sem o necessário suporte legal.

Quanto aos juros moratórios, o seu pagamento apenas está previsto em sede de execução de sentença, em caso de esta implicar a restituição de tributo já pago, situação em que são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea (cfr. o n.º 2 do artigo 102.º, da LGT).

3.7. Questões de conhecimento prejudicado

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

Em face da solução dada às questões relativas à determinação do VPT relevante para aplicação da norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, ao pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente e à restituição do acrescido da execução fiscal, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões, nomeadamente as da inconstitucionalidade da referida norma, por a mesma não ser passível da interpretação que, no caso, foi feita pela AT.

4. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide-se em, julgando inteiramente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- 4.1.** Declarar a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, por erro nos pressupostos de direito, determinando a sua anulação;
- 4.2.** Condenar a AT à restituição das quantias indevidamente pagas pela Requerente a título de Imposto do Selo do ano de 2014, acrescidas de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 59 379,30 (cinquenta e nove mil, trezentos e setenta e nove euros e trinta cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 2 142,00 (dois mil, cento e quarenta e dois euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 9 de novembro de 2015.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.