

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 419/2015-T

Tema: IS - verba 28.1 da TGIS

Decisão Arbitral

1. Relatório

Em 08-07-2015, A..., S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede no..., n.º..., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade do ato das liquidações de Imposto de Selo no valor total de 56.260,00 €, referentes ao ano de 2014 e à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo. Ditas liquidações são relativas a três prédios urbanos: um deles sito na Rua..., n.º... a..., freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo...; outro sito na Rua..., n.º..., ... e..., freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo...; e outro sito na Rua..., n.º..., ... e ... e ..., freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o artigo... . Estes três prédios estão constituídos em propriedade vertical e possuem divisões suscetíveis de utilização independente.

A Requerente alega que a sujeição a imposto de selo é determinada, não pelo valor patrimonial tributário (VPT) global do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um dos andares ou divisões independentes. E uma vez que nenhum dos andares com utilização independente tem um valor patrimonial tributário (VPT) superior a um milhão de euros (1.000.000 €), não poderá ser liquidado nem cobrado Imposto de Selo. A Requerente refere que os critérios adotados pela A.T.A. violam os princípios da legalidade e igualdade fiscal, bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal. A Requerente refere ainda várias decisões do CAAD que já se pronunciaram sobre este assunto.

A Requerente requer, por fim, o reembolso das quantias pagas referentes às primeiras prestações das liquidações de Imposto de Selo em causa, acrescidas dos juros moratórios e indemnizatórios.

Foi designada como árbitro único, em 28-08-2015, Suzana Fernandes da Costa. Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 14-09-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 14-10-2015, defendendo a manutenção dos atos tributários sindicados, pediu a absolvição do pedido, e alegou que o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência de imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada um dos andares ou divisões que o componham, ainda que sejam suscetíveis de utilização independente.

A A.T.A. apresenta, na sua resposta, defesa por exceção, referindo que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente para apreciar a legalidade de uma prestação de um ato de liquidação, que não é em si um ato tributário, referindo que a Requerente impugna, exclusivamente, as notas de cobrança que constituem as primeiras prestações do imposto relativas aos três imóveis.

Em 03-11-2015, foi proferido despacho a agendar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, para o dia 24-11-2015 às 11:30 horas.

E em 24-11-2015 foi proferido despacho a dar sem efeito a reunião, por motivo de doença da juiz árbitro, e foi designada nova data para a reunião, dia 05-01-2016 pelas 14:30 horas.

Na reunião compareceram o ilustre mandatário da Requerente e as ilustres juristas em representação da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O representante da Requerente pronunciou-se sobre a exceção invocada pela Requerida, no sentido da respetiva improcedência.

O representante da Requerida declarou manter o alegado em sede de resposta.

O tribunal arbitral decidiu ainda designar o dia 25-01-2016 para a prolação da decisão arbitral. Por último foi advertida a Requerente para, até àquela data, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, e comunicar ao CAAD o referido pagamento.

Tendo-se verificado que não constava da ata se as partes se opunham ou não à dispensa de alegações, no mesmo dia foi proferido despacho a ordenar a notificação das partes para em 5 dias, se pronunciarem quanto à eventual dispensa de alegações.

No dia 07-01-2016, veio a Requerente comunicar que nada tinha a opor à dispensa de alegações. E a Requerida não se pronunciou sobre o assunto.

No dia 21-01-2016 foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerente e da Requerida para, querendo, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias. No mesmo despacho foi prorrogado o prazo para a prolação da decisão arbitral para o dia 02-03-2016.

A Requerente juntou as suas alegações em 04-02-2016, e a A.T.A. apresentou alegações em 18-02-2016.

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

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º 1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

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

2. Da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral

A A.T.A. apresenta, na sua resposta, defesa por exceção, referindo que “o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, face ao disposto no art.º 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade de uma prestação de um ato de liquidação, que não é em si um ato tributário, não havendo qualquer dúvida, até pelo valor do processo e por todos os documentos a ele

juntos, que a Requerente impugna, exclusivamente, as notas de cobrança que constituem as 1.ªs prestações do imposto relativas aos três imóveis”. E transcreve partes da decisão do processo do CAAD n.º 726/2014-T.

De acordo com o artigo 608º do Código de Processo Civil, a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica devendo o juiz resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Tendo a A.T.A. invocado a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente, impõe que o Tribunal se pronuncie desde já sobre a mesma.

De acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como a declaração de ilegalidade de atos de fixação de matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Vejamos o conceito de liquidação. De acordo com José Casalta Nabais, no livro Direito Fiscal, 3ª edição, Almedina 2015, página 318, “a liquidação *lato sensu*, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende o lançamento subjetivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, o lançamento objetivo através do qual se determina a matéria coletável ou tributável do imposto (e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas)”, enquanto “a liquidação *stricto sensu*” se traduz “na determinação da coleta através da aplicação da taxa à matéria coletável ou tributável e as (eventuais) deduções à coleta”.

O artigo 23º n.º 7 do Código do Imposto de Selo refere que tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no Código do

IMI. E o artigo 113º n.º 2 do Código do IMI, a liquidação é efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte àquele a que respeita.

Assim, ainda que possa ser pago em várias prestações, não decorre deste facto que tenham ocorrido várias liquidações.

No presente caso, a Requerente apresenta o pedido arbitral “com vista à declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de Imposto de Selo, verba 28.1 da TGIS, referentes ao ano de 2014, com uma coleta de 56.260,00 € (...)”. Assim, tendo em conta a petição da Requerente e as liquidações de Imposto de Selo por ela juntos, entendemos que a Requerente pretendeu, com o presente processo, requerer a anulação das liquidações de Imposto de Selo dos três prédios em questão, do ano de 2014, no valor total de 56.260,00 €, e não apenas de uma das três prestações do referido Imposto de Selo.

Pelo que improcede a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer o pedido, uma vez que não se trata da apreciação da legalidade de uma prestação de um ato de liquidação, mas sim da apreciação da legalidade de um ato de liquidação de Imposto de Selo.

3. Matéria de facto

3. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente era, em 2014, proprietária do prédio urbano sito na Rua..., n.º ... a..., freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o n.º..., e está constituído em propriedade total com 19

divisões suscetíveis de utilização independente, conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como documento 1.

2. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto de Selo do ano de 2014, juntas ao pedido arbitral como documentos 4 a 19:

- liquidação n.º 2015...no valor de 1.688,90 €, relativa ao 1º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 168.890,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.688,90 €, relativa ao 1º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 168.890,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.603,50 €, relativa ao 2º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 160.350,00 €;
- liquidação n.º 2015... no valor de 1.688,90 €, relativa ao 2º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 168.890,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.619,50 €, relativa ao 3º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 161.950,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.705,80 €, relativa ao 3º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 170.580,00 €;
- liquidação n.º 2015... no valor de 1.619,50 €, relativa ao 4º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 161.950,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.705,80 €, relativa ao 4º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 170.580,00 €;
- liquidação n.º 2015... no valor de 1.635,50 €, relativa ao 5º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 163.550,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.722,70 €, relativa ao 5º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 172.270,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.635,50 €, relativa ao 6º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 163.550,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.722,70 €, relativa ao 6º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 172.270,00 €;
- liquidação n.º 2015... no valor de 1.651,60 €, relativa ao 7º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 165.160,00 €;

-
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.739,60 €, relativa ao 7º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 173.960,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 978,30 €, relativa ao 8º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 97.830,00 €;
 - liquidação n.º 2105 ... no valor de 978,30 €, relativa ao 8º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 97.830,00 €.
3. A Requerente era também, em 2014, proprietária do prédio urbano sito na Rua..., n.º..., ... e..., freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o n.º..., e está constituído em propriedade total com 21 divisões suscetíveis de utilização independente, conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como documento 2.
4. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto de Selo do ano de 2014, juntas ao pedido arbitral como documentos 20 a 36:
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 2A do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 3A do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 3B do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 3C do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 3D do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 4A do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 4B do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 4C do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 4D do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;

- liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 5A do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 5B do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 5C do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 5D do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 6A do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 6B do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 6C do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 656,60 €, relativa ao andar 6D do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.660,00 €.
5. A Requerente era ainda, em 2014, proprietária do prédio urbano sito na Rua..., n.º..., ..., ... e..., freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da referida freguesia sob o n.º..., e está constituído em propriedade total com 25 divisões suscetíveis de utilização independente, conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como documento 1.
6. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto de Selo do ano de 2014, juntas ao pedido arbitral como documentos 37 a 56:
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.157,70 €, relativa ao 1º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.770,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, relativa ao 1º andar frente do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.010,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.365,20 €, relativa ao 1º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 136.520,00 €;
 - liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.157,70 €, relativa ao 2º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.770,00 €;

- liquidação n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, relativa ao 2º andar frente do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.010,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, relativa ao 2º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.520,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.157,70 €, relativa ao 3º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.770,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, relativa ao 3º andar frente do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.010,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, relativa ao 3º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.520,00 €;
- liquidação n.º 2015... no valor de 1.157,70 €, relativa ao 4º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.770,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, relativa ao 4º andar frente do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.010,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, relativa ao 4º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.520,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, relativa ao 5º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.520,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, relativa ao 5º andar frente do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.010,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, relativa ao 5º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.520,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.157,70 €, relativa ao 6º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.770,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, relativa ao 6º andar frente do imóvel acima referido, cujo VPT é de 65.010,00 €;
- liquidação n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, relativa ao 6º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 115.520,00 €;
- liquidação n.º 2015... no valor de 835,80 €, relativa ao 7º andar direito do imóvel acima referido, cujo VPT é de 83.580,00 €;

- liquidação n.º 2015 ... no valor de 891,50 €, relativa ao 7º andar esquerdo do imóvel acima referido, cujo VPT é de 89.150,00 €.

7. Nenhum dos andares ou divisões com utilização independente possui um valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros.
8. A Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação das liquidações de Imposto de Selo supra referidos, conforme comprovativo junto com o pedido arbitral como documento 57.

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

3.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente, nomeadamente as liquidações e as cadernetas prediais.

4. Matéria de direito:

4.1. Objeto e âmbito do presente processo

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de saber se a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), no caso de prédios não constituídos em propriedade horizontal, incide sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global), ou, antes, sobre o valor patrimonial tributário de cada parte do prédio com utilização económica independente.

Sobre esta questão já se pronunciaram, entre outros, os acórdãos do CAAD proferidos nos processos número 280/2013-T, 26/2014-T, 88/2014-T, 206/2014-T, 290/2014-T, 428/2014-T, 451/2014-T, 457/2014-T, 458/2014-T e 567/2014-T, 724/2014-T, 152/2015-T, 174/2015-T, 236/2015-T, 311/2015-T, 411/2015-T, 431/2015-T, 449/2015-T, 461/2015-T, 463/2015-T, 474/2015-T e o acórdão n.º 047/15 do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

4.2. Questão do valor patrimonial tributário relevante para aplicação da verba 28.1 da TGIS e da suposta violação do princípio da igualdade

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

Já para a Requerente a sujeição ao imposto do selo contido na verba nº 28.1 da TGIS deve ser aferida não pelo valor total do prédio mas pelo valor atribuído a cada uma das partes com utilização independente, em função do VPT respetivo.

Vejamus:

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

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

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

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

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

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Assim se conclui como no acórdão n.º 50/2013-T do CAAD e no acórdão n.º 047/15 do STA, segundo o qual “se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério,

que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência da verba 28.1 da TGIS”.

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

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

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

Em conclusão o valor patrimonial relevante para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS é o VPT da parte, andar ou divisão com utilização independente com afetação habitacional, tal como conclui o acórdão n.º 047/15 do STA.

Alega a Requerente que a aplicação da verba 28.1 da TGIS viola o princípio da igualdade consagrado nos artigos 13º e 104º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

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

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

Concluimos, como no acórdão do CAAD n.º 218/2013-T, dizendo que “a liquidação de Imposto de Selo ora em apreciação viola manifestamente o princípio da igualdade fiscal

previsto no artigo 13º da RCP, porque: i) é baseada numa norma que trata contribuintes que se encontram em situações idênticas de forma bem diferente, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva; ii) é baseado numa solução legal arbitrária desprovida de qualquer fundamento racional.”

No caso dos autos os três prédios em questão encontram-se em propriedade vertical e contêm vários andares e divisões com utilização independente destinados à habitação, como ficou provado supra. Dado que nenhum dos andares destinados à habitação tem valor patrimonial igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00 €), como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na Verba 28 da TGIS.

Olhando agora à *ratio legis* do preceito em questão na verba 28.1 TGIS e citando o acórdão CAAD n.º 50/2013-T “o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00€), sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a um milhão de euros (1.000.000,00 €). Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.” Já quando aplicado a uma parte ou fração que não exceda o referido valor de um milhão de euros não se encontrará verificada a norma de incidência.

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

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

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

No acórdão CAAD do processo n.º 50/2013-T pode ler-se que “o legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente. Ora, se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações habitacionais sofreria incidência do novo imposto.”

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

5. Dos juros indemnizatórios e dos juros moratórios

A Requerente pediu a condenação da A.T.A. a devolver o tributo indevidamente pago, acrescido de juros moratórios e indemnizatórios.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT estabelece 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»*.

No caso em apreço, o erro que afeta as liquidações de Imposto de Selo é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira que praticou os atos de liquidação por sua iniciativa, pelo que a Requerente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento de cada uma das quantias até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Como resulta do referido artigo 43.º n.º 1 da LGT, o direito a juros indemnizatórios depende do pagamento de dívida tributária em montante indevido.

Enfermando de ilegalidade as liquidações de Imposto de Selo, são devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento até ao integral reembolso por parte da A.T.A., nos termos dos artigos 43º da LGT e 61º n.º 2 do CPPT.

Em relação aos juros de mora, o artigo 102º n.º 2 da LGT refere que em caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, são devidos juros de mora a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.

No entanto, os juros de mora a favor do contribuinte e os juros indemnizatórios perseguem a mesma finalidade. Tal como se refere no acórdão do Pleno do STA, de 24/10/2007, rec. n.º 01095/05, “os indemnizatórios destinam-se “a compensar o contribuinte do prejuízo provocado pelo pagamento indevido da prestação tributária” e os moratórios visam “reparar prejuízos presumivelmente sofridos [pelo sujeito passivo], derivados da indisponibilidade da quantia não paga pontualmente”. Assim, estas duas espécies de juros têm a mesma função, correspondendo ambos a uma indemnização atribuída com base em responsabilidade civil e destinando-se a reparar os prejuízos advindos ao contribuinte do desapossamento e conseqüente indisponibilidade de uma determinada prestação tributária. O acórdão do STA de 06-02-2013, do processo n.º 01114/12, refere que “destinando-se os juros indemnizatórios e moratórios a compensar o contribuinte pela mesma privação da disponibilidade da prestação tributária indevidamente liquidada, não são cumuláveis relativamente ao mesmo período de tempo”.

Esta posição é seguida em vários acórdãos do STA e na doutrina, como dá conta Jorge de Sousa quando refere que “no pressuposto de que tanto os juros indemnizatórios como os

1.157,70 €, n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, n.º 2015 no valor de 1.155,20€, n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, n.º 2015 ... no valor de 1.155,20 €, n.º 2015 ... no valor de 1.157,70 €, n.º 2015 ... no valor de 650,10 €, n.º 2015... no valor de 1.155,20 €, n.º 2015 ... no valor de 835,80 €, n.º 2015 ... no valor de 891,50 €;

- c) julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente, o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo.

7. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 56.260,00 €.

8. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 2.142,00 €, devidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 2 de março de 2016.

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

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa