

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 319/2015-T

Tema: IS – Verba 28.º da TGIS; Propriedade vertical

Decisão Arbitral ¹

Requerentes – A..., B..., C... e D...

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 31 de Agosto de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A..., contribuinte nº ..., casado no regime de separação de bens, residente na Avenida ..., nº ..., ..., Monte do Estoril, B..., contribuinte nº ..., casado no regime de separação de bens, residente na Avenida ..., nº ..., ..., Lisboa, C..., contribuinte nº ..., casado no regime da comunhão de adquiridos, residente na Rua ..., nº ..., ..., Lisboa e D..., contribuinte nº ..., casado no regime da comunhão de adquiridos, residente na Rua ..., nº ..., ..., Lisboa, (doravante designada por “Requerentes”), por si e na qualidade de únicos herdeiros da herança indivisa de E... (com o NIF ...), apresentaram um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 19 de Maio 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 A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

- 1.2. Os Requerentes pretendem que o Tribunal Arbitral se pronuncie “*sobre a ilegalidade do critério que determinou, os (...) actos de liquidação de imposto de selo sobre nove unidades independentes do prédio urbano em regime de propriedade total sito no nº ... da Avenida ...*” [freguesia ... - Avenidas Novas (antiga freguesia ... - S. Sebastião da Pedreira, artigo matricial ...), em Lisboa, com o artigo matricial ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o nº ...].
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida, em 21 de Maio de 2015.
- 1.4. Dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 22 de Julho 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 31 de Agosto de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, 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 2 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 matéria 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. Os Requerentes foram notificados do despacho arbitral, datado de 5 de Outubro de 2015, para se pronunciarem no prazo de 5 dias sobre o teor do pedido de dispensa referido no ponto anterior, não tendo os Requerentes nada dito sobre o teor do mesmo.
- 1.10. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho datado de 12 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, 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 5 de Novembro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral.
- 1.11. No mesmo despacho, foram ainda os Requerentes advertidos que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”.*

2. CAUSA DE PEDIR

Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

2.1. Os Requerentes são os legítimos proprietários “de 4/6 do prédio” urbano acima descrito, nos seguintes termos e proporção:

↪ “A... – 1/12;

↪ F... – 1/12 (por força do casamento no regime da comunhão geral com o comproprietário A..., casamento já dissolvido);

↪ B... – 1/6;

↪ C... – 1/6”.

2.2. Segundo os Requerentes, “os restantes 2/6 do mesmo prédio integram as heranças indivisas de E... e G..., da qual são herdeiros os (...) Requerentes” A..., B..., C... e D....

2.3. Segundo os Requerentes, “o prédio é composto por cave, 2 lojas, r/chão e seis andares (...) com utilização independente(...)”² sendo que “a divisão que caracteriza o prédio leva a que, anualmente, a AT, para efeitos de IMI, proceda às operações legais de liquidação deste imposto, a partir do valor patrimonial tributário de cada uma das suas 13 unidades física e economicamente autónomas”.

2.4. “Não obstante, a AT entendeu que o mesmo está sob a incidência objectiva da verba n.º 28.1. da TGIS, uma vez que a soma do valor patrimonial de cada das aludidas unidades independentes (...) ultrapassa a quantia de €1.000.000,00 (...)”.

2.5. “No passado mês de Março de 2015, com referência ao ano de imposto 2014, a AT procedeu aos actos de liquidação de imposto de selo sobre 9 (nove) unidades

² Segundo os Requerentes, as lojas, o R/C e o 1º andar Esq. têm “licença de utilização nº ..., emitida pela Câmara Municipal de Lisboa em ... de Novembro de 1996” e o 1º andar Dto., o 2º Dto., o 3º Dto., o 4º Dto., o 5º Dto., o 2º Esq., o 3º Esq., 4º Esq. e o 5º Esq., “fogos autónomos e que mantêm a finalidade descrita no Auto de Vistoria para habitação e ocupação emitido à data da sua construção (...)”.

independentes do prédio dos presentes autos”, relativas “(...) ao 1º dto, 2º dto, 2º esq., 3º dto, 3º esq., 4º dto, 4º esq., 5º dto. e 5º esq.”, e que a seguir se identificam:³

- a) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,53€, referente ao 1º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,27€, em 30 de Abril de 2015;
- b) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 2º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- c) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 2º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- d) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 3º Dto., e com data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- e) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 3º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- f) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, com a coleta de 468,72€, referente ao 4º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- g) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 4º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- h) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 467,45€, referente ao 5º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 233,73€, em 30 de Abril de 2015;
- i) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,77€, referente ao 5º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,39€, em 30 de Abril de 2015;

³ Para efeitos de prova, os Requerentes anexaram cópias dos respectivos documentos (*doc. 1 a 45*).

- j) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,53€, referente ao 1º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,27€, em 30 de Abril de 2015;
- k) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a colecta de 468,72€, referente ao 2º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- l) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 2º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- m) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 3º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- n) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 3º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- o) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 4º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- p) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 4º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- q) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 467,45€, referente ao 5º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 233,73€, em 30 de Abril de 2015;
- r) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,77€, referente ao 5º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,39€, em 30 de Abril de 2015;
- s) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,53€, referente ao 1º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,27€, em 30 de Abril de 2015;

- t) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 2º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- u) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 2º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- v) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 3º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- w) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a colecta de 476,07€, referente ao 3º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- x) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 4º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- y) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 4º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- z) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 467,45€, referente ao 5º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 233,73€, em 30 de Abril de 2015;
- aa) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,77€, referente ao 5º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,39€, em 30 de Abril de 2015;
- bb) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,53€, referente ao 1º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,27€, em 30 de Abril de 2015;
- cc) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 2º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;

- dd) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 2º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- ee) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 3º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- ff) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 3º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- gg) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 468,72€, referente ao 4º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 234,36€, em 30 de Abril de 2015;
- hh) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 476,07€, referente ao 4º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 238,04€, em 30 de Abril de 2015;
- ii) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 467,45€, referente ao 5º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 233,73€, em 30 de Abril de 2015;
- jj) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 470,77€, referente ao 5º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 235,39€, em 30 de Abril de 2015;
- kk) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 941,07€, referente ao 1º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 313,69€, em 30 de Abril de 2015;
- ll) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 937,43€, referente ao 2º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 312,49€, em 30 de Abril de 2015;
- mm) Liquidação nº 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 952,13€, referente ao 2º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 317,39€, em 30 de Abril de 2015;

- nn) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 937,43€, referente ao 3.º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 312,49€, em 30 de Abril de 2015;
- oo) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 952,13€, referente ao 3.º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 317,39€, em 30 de Abril de 2015;
- pp) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 937,43€, referente ao 4.º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 312,49€, em 30 de Abril de 2015;
- qq) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 952,13€, referente ao 4.º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 317,39€, em 30 de Abril de 2015;
- rr) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 934,90€, referente ao 5.º Dto., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 311,64€, em 30 de Abril de 2015;
- ss) Liquidação n.º 2015 ..., datada de 20 de Março de 2015, relativa a 2014, com a coleta de 941,53€, referente ao 5.º Esq., e data limite de pagamento da primeira prestação, no valor de 313,85€, em 30 de Abril de 2015.

2.6. No dia 26 de Abril de 2015 *“foram liquidadas pelo respectivo SP, A..., as primeiras prestações das liquidações (...) num total de 2.121,97, foram liquidadas pelo respectivo SP, B..., as primeiras prestações das liquidações (...) num total de 2.121,97, foram liquidadas pelo respectivo SP, D..., as primeiras prestações das liquidações (...) num total de 2.121,97 e foram liquidadas pelo respectivo SP, E... - cabeça de casal da herança de, representada por A..., as primeiras prestações das liquidações (...) num total de 2.828,82€”*.

2.7. No dia 15 de Maio de 2015 *“foram liquidadas pelo respectivo SP, C..., as primeiras prestações das liquidações (...) num total de 2.121,97€”, “tudo no valor global de 11.316,70€”*.

- 2.8. Contudo, não concordam os Requerentes com as referidas liquidações pois no seu entendimento “(...) não tem qualquer fundamento legal para liquidar imposto de selo através do valor encontrado a partir da soma dos valores patrimoniais tributários autónomos de nove dos fogos independentes que constituem o prédio dos autos”.⁴
- 2.9. “Ora, o prédio dos autos encontra-se matricialmente descrito nos termos do disposto no n.º 3 do art. 12.º do Código do (...) IMI, nos termos do qual cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”.
- 2.10. Assim, segundo os Requerentes, “(...) o prédio foi avaliado de acordo com o disposto no art. 7.º, n.º 2, al. b) do CIMI, segundo o qual o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior determina-se, caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.”
- 2.11. Assim, “face aos factos expostos e do seu enquadramento legal, entendem (...) que as liquidações estão inquinadas pelo vício de violação de lei, impondo-se, por isso, a sua anulação”.⁵

Da violação do princípio da legalidade tributária insito no art. 8.º da Lei Geral Tributária (...) e 103.º da Constituição da República Portuguesa

⁴ Entendimento este que, referem os Requerentes, “relativamente a este mesmo prédio, mas com referência aos anos de (...) 2012 e 2013, já obteve acolhimento desse CAAD, conforme decisão já transitada (...)”, cuja cópia anexaram ao pedido como **doc. n.º 46** (Decisão Arbitral n.º 494/2014, de 13 de Março de 2015).

⁵ Nesta matéria, citam os Requerentes a Decisão Arbitral proferida no âmbito dos autos n.º 494/2014 T, de 13 de Março de 2015.

- 2.12. Segundo os Requerentes, “a AT determinou o VPT de cada um dos 13 fogos do prédio dos autos, considerando-os de per si, nos termos dos preceitos legais acima expostos”, “sem que qualquer preceito legal que lho permitisse e violando o princípio da legalidade fiscal, bem como o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado (...)”.
- 2.13. Ora, “na medida em que a Requerida atendeu ao valor resultante da soma de 13 dos fogos do prédio dos autos (apurando o montante de 3.580.110,00€), ao qual deduziu o VPT dos 4 andares/divisões com licença camarária para a actividade comercial (obtendo como resultado o montante de 2.545.860€)” e “na medida em que este resultado ultrapassa o valor de um milhão de euros”, a Requerida “entendeu que o prédio ficava sob a incidência objectiva da aludida verba 28.1. da TGIS”.
- 2.14. Contudo, não restam dúvidas aos Requerentes que “para efeito do imposto de selo em questão, cada unidade deve ser considerada em si, não só quanto à sua afectação, mas também mas também quanto ao seu valor”.
- 2.15. Em consequência, como “nenhuma das liquidações sub judicio e ora impugnadas teve por base um valor acima de 1.000.000,00€ (um milhão de euros)”, “tendo cada um dos andares das liquidações (...) valor inferior a um milhão de euros, devem aquelas ser anuladas, pois não caem na alçada da incidência objectiva da verba 28.1. do imposto de selo”.⁶

Da violação do princípio da igualdade constitucionalmente consagrado

- 2.16. Defendem os Requerentes que “as liquidações dos autos são não só ilegais como também inconstitucionais, por violarem o princípio da igualdade constitucionalmente consagrado (...)”, “(...) segundo o qual todos têm o dever de

⁶ Neste sentido, citam os Requerentes a Decisão Arbitral proferida no âmbito do processo nº 50/2013-T, de 29 de Outubro de 2013, nos termos da qual “a adopção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal”.

(...) pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação”.

2.17. Pelo exposto, consideram os Requerentes que *“no caso de prédios urbanos com partes ou andares suscetíveis de utilização independente, o valor a considerar para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS é o valor patrimonial tributário de cada uma dessas partes independentes, só estando sujeitas a este imposto as partes suscetíveis de utilização independente cujo valor patrimonial tributário próprio seja superior a € 1.000.000”.*

2.18. Nestes termos, resulta para os Requerentes, *“de forma clara e distinta que as liquidações dos autos são ilegais, impondo-se, por isso, a anulação dos 9 actos de liquidação impugnados”.*

Dos juros indemnizatórios

2.19. Conforme exposto, embora as primeiras prestações das liquidações de Imposto do Selo objecto dos autos tenham sido pagas no dia 26.04.2015 (num total de EUR 9.193,59) e também no dia 15.05.2015 (num total de 2.121,97), ascendendo ao valor global de EUR 11.315,56, para os Requerentes *“tais liquidações são ilegais, impondo-se a sua anulação, não restando dúvidas que essas mesmas liquidações resultaram de um erro imputável ao serviço de finanças”* e, assim, *“são devidos juros indemnizatórios (...)”.*

2.20. Nestes termos, solicitam os Requerentes que a Requerida *“seja condenada a pagar juros indemnizatórios sobre a quantia de €9.193.59 (...), e sobre a quantia de 2.121,97€ (...), contados a partir do dia seguinte ao pagamento indevido (...) até à data da emissão da respectiva nota de crédito”.*

2.21. E, concluem os Requerentes o seu Pedido de Pronúncia Arbitral solicitando que:

- 2.21.1. Seja procedente, “*com fundamento na violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, o pedido de anulação do ato tributário de liquidação de imposto de selo*” e, em consequência, “*deverá a AT ser condenada a restituir a cada um dos sujeitos passivos aqui requerentes os (...) montantes já pagos*”;
- 2.21.2. Mais deverá a Requerida ser “*condenada a pagar aos (...) requerentes juros indemnizatórios (...) contados a partir do dia seguinte aos pagamento indevido de cada uma das (...) prestações das liquidações (...) até à data da emissão da respectiva nota de crédito*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e invocando os seguintes argumentos:
- 3.2. “*Os (...) Requerentes são comproprietários de 4/6 (...) e dos restantes 2/6 (...) de parte incerta e não determinada do prédio urbano inscrito na respectiva matriz predial da freguesia de Avenidas Novas, concelho de Lisboa, sob o artigo ..., prédio (...) constituído em regime de propriedade (...) vertical*”, sendo “*(...) composto por 8 andares e 13 divisões ou partes susceptíveis de utilização independente (...) 9 destinadas a habitação, e as restantes destinadas a comércio e serviços*”.
- 3.3. Prossegue a Requerida referindo que “*foi somente o valor patrimonial dos 9 andares/partes com afectação habitacional que corresponde a um VPT de €2.545.860,00, que foi tido em conta nas liquidações efectuadas relativas ao ano de 2014*” tendo resultado destas liquidações “*(...) um valor de pagamento relativo à 1.ª prestação, para o ano 2014, de €11.316,70 para todos comproprietários e herdeiros*”.
- 3.4. Segundo a Requerida, “*os Requerentes não concordam com as liquidações considerando-as ilegais, porquanto discordam da interpretação que a AT faz da (...)*

verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS” porquanto “põem em causa a discriminação que a AT faz entre o regime da propriedade vertical e da propriedade horizontal”.

- 3.5. A Requerida afirma que *“vista a posição dos requerentes”* não pode *“de todo, aderir a qualquer dos seus argumentos (...)”*, nomeadamente, tendo em conta a *“questão interpretativa da norma de incidência”*.
- 3.6. Desde logo, refere a Requerida que *“encontrando-se o prédio de que são comproprietários, em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal, atribui a qualificação de prédio”* pelo que *“os (...) Requerentes, para efeitos de IMI e também de imposto selo (...) não são comproprietários de 13 fracções autónomas, mas sim de um único prédio”*.
- 3.7. Ora, segundo a Requerida, *“pretender que o intérprete e aplicador da lei fiscal, aplique, por analogia, ao regime da propriedade total, o regime da propriedade horizontal é que é abusivo e ilegal(...)”*, porquanto *“o intérprete da lei fiscal não pode equiparar estes regimes, em consonância com a regra segundo a qual, os conceitos dos outros ramos de direito tem o sentido no direito tributário que lhes é dado nesses ramos de direito (...)”*.
- 3.8. Assim, conclui a Requerida que *“não podemos (...) aceitar que se considere, que para efeitos da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS, que as partes susceptíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das fracções autónomas do regime da propriedade horizontal”*, pelo que *“(...) cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, mas na mesma matriz, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte”*.
- 3.9. Prossegue a Requerida referindo que *“a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo*

facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente”, “(...) não sendo (...) as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal”.

3.10. Assim, entende a Requerida que *“outra interpretação violaria (...) a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP)”, sendo “(...) inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou divisão a divisão”.*

3.11. Para a Requerida, as *“(...) normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação das partes susceptíveis de utilização independente não permitem afirmar que existe uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical⁷, isto porque, (...) estes regimes jurídico-civilísticos são diferentes, e a lei fiscal respeita-os”.*

3.12. Nestes termos, conclui a Requerida que *“(...) os actos tributários em causa, em termos de substância, não violaram (...) qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos”.*

3.13. Adicionalmente, *“dado que a matéria em litígio, é (...) exclusivamente de direito, e é recorrente nesta sede arbitral (...)”* 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”.*

⁷ A Requerida deveria querer dizer “regime de propriedade horizontal”.

3.14. Por outro lado, esclareceu a Requerida que não enviou o processo administrativo *“porque se considera verdadeiros os documentos juntos pelos Requerentes e instroem o presente processo de forma cabal”*.

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. A cumulação de pedidos e a coligação de autores aqui efectuadas pelos Requerentes, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

4.4. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes.

4.5. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.

4.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Dos factos provados

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

- 5.2.1. Os Requerentes são proprietários e herdeiros da herança indivisa de E..., com NIF ..., relativamente ao prédio urbano sito na Avenida ..., nº ..., em Lisboa, o qual se inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial ... da freguesia ... - Avenidas Novas e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o nº ... (conforme *doc. nº 47* e *doc. nº 48*, anexados com o pedido).
- 5.2.2. O referido prédio urbano não se encontra em regime de propriedade horizontal, sendo composto por cave, duas lojas, r/chão e seis andares com utilização independente, num total de oito andares, treze divisões ou partes susceptíveis de utilização independente, sendo nove destinadas a habitação e as restantes destinadas a comércio e serviços (conforme *doc. nº 47*, anexado com o pedido).
- 5.2.3. O VPT total do referido prédio urbano é de EUR 3.626.720,00 ⁸, sendo que o VPT total das nove divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente) destinadas à habitação ascende a EUR 2.545.860,00, tendo sido atribuído a cada uma delas o VPT individual que consta do resumo das notas de cobrança referidos no ponto seguinte).⁹
- 5.2.4. Os Requerentes foram notificados 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 “30 de Abril/2015”:

⁸ Conforme consta da cópia da Caderneta Predial Urbana, anexada aos autos (*doc. nº 47*).

⁹ Foi o VPT total das divisões ou partes susceptíveis de utilização independente destinadas à habitação, no montante de EUR 2.545.860,00, que foi tido em consideração nas liquidações de Imposto do Selo efectuadas relativamente ao ano de 2014 e que são aqui objecto de pedido de pronúncia arbitral.

5.2.4.1. Liquidações em nome de A... [pagas a 26 de Abril de 2015, conforme cópias dos documentos anexadas ao processo (*Doc. 1 a 9*)];

| Nº LIQUIDAÇÃO | ANDAR | VPT | COLECTA | 1ª PRESTAÇÃO | DOC. ANEXOS AO PEDIDO |
|---------------|---------|---------------------|-----------------|-----------------|-----------------------|
| 2015 ... | 1º DT | 282.320,00 | 470,53 | 235,27 | 1 |
| 2015 ... | 2º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 2 |
| 2015 ... | 2º ESQ | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 3 |
| 2015 ... | 3º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 4 |
| 2015 ... | 3º ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 5 |
| 2015 ... | 4º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 6 |
| 2015 ... | 4º ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 7 |
| 2015 ... | 5º DT | 280.470,00 | 467,45 | 233,73 | 8 |
| 2015 ... | 5º ESQ. | 282.460,00 | 470,77 | 235,39 | 9 |
| TOTAL | | 2.545.860,00 | 4.243,12 | 2.121,59 | |

5.2.4.2. Liquidações em nome de B... [pagas a 26 de Abril de 2015, conforme cópia dos documentos anexadas ao processo (*Doc. 10 a 18*)];

| Nº LIQUIDAÇÃO | ANDAR | VPT | COLECTA | 1ª PRESTAÇÃO | DOC. ANEXOS AO PEDIDO |
|---------------|--------|------------|---------|--------------|-----------------------|
| 2015 ... | 1º DT | 282.320,00 | 470,53 | 235,27 | 10 |
| 2015 ... | 2º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 11 |
| 2015 ... | 2º ESQ | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 12 |

| | | | | | |
|--------------|---------|---------------------|-----------------|-----------------|-----------|
| 2015 ... | 3° DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 13 |
| 2015 ... | 3° ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 14 |
| 2015 ... | 4° DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 15 |
| 2015 ... | 4° ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 16 |
| 2015 ... | 5° DT | 280.470,00 | 467,45 | 233,73 | 17 |
| 2015 ... | 5° ESQ. | 282.460,00 | 470,77 | 235,39 | 18 |
| TOTAL | | 2.545.860,00 | 4.243,12 | 2.121,59 | |

5.2.4.3. Liquidações em nome de C... [pagas a 15 e a 16 de Maio de 2015, conforme cópia dos documentos anexadas ao processo (*Doc. 19 a 27*)];

| Nº LIQUIDAÇÃO | ANDAR | VPT | COLECTA | 1ª PRESTAÇÃO | DOC. ANEXOS AO PEDIDO |
|---------------|---------|---------------------|-----------------|-----------------|-----------------------|
| 2015 ... | 1° DT | 282.320,00 | 470,53 | 235,27 | 19 |
| 2015 ... | 2° DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 20 |
| 2015 ... | 2° ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 21 |
| 2015 ... | 3° DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 22 |
| 2015 ... | 3° ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 23 |
| 2015 ... | 4° DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 24 |
| 2015 ... | 4° ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 25 |
| 2015 ... | 5° DT | 280.470,00 | 467,45 | 233,73 | 26 |
| 2015 ... | 5° ESQ. | 282.460,00 | 470,77 | 235,39 | 27 |
| TOTAL | | 2.545.860,00 | 4.243,12 | 2.121,59 | |

5.2.4.4. Liquidações em nome de D... [pagas a 26 de Abril de 2015, conforme cópia dos documentos anexadas ao processo (*Doc. 28 a 36*)];

| Nº LIQUIDAÇÃO | ANDAR | VPT | COLECTA | 1ª PRESTAÇÃO | DOC. ANEXOS AO PEDIDO |
|---------------|---------|---------------------|-----------------|-----------------|-----------------------|
| 2015 ... | 1º DT | 282.320,00 | 470,53 | 235,27 | 28 |
| 2015 ... | 2º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 29 |
| 2015 ... | 2º ESQ | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 30 |
| 2015 ... | 3º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 31 |
| 2015 ... | 3º ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 32 |
| 2015 ... | 4º DT | 281.230,00 | 468,72 | 234,36 | 33 |
| 2015 ... | 4º ESQ. | 285.640,00 | 476,07 | 238,04 | 34 |
| 2015 ... | 5º DT | 280.470,00 | 467,45 | 233,73 | 35 |
| 2015 ... | 5º ESQ. | 282.460,00 | 470,77 | 235,39 | 36 |
| TOTAL | | 2.545.860,00 | 4.243,12 | 2.121,59 | |

5.2.4.5. Liquidações em nome da herança indivisa de E... (NIF nº ...) [pagas a 26 de Abril de 2015, conforme cópia dos documentos anexadas ao processo (*Doc. 37 a 45*)];

| Nº LIQUIDAÇÃO | ANDAR | VPT | COLECTA | 1ª PRESTAÇÃO | DOC. ANEXOS AO PEDIDO |
|---------------|---------|------------|---------|--------------|-----------------------|
| 2015 ... | 1º DT | 282.320,00 | 941,07 | 313,69 | 37 |
| 2015 ... | 2º DT | 281.230,00 | 937,43 | 319,49 | 38 |
| 2015 ... | 2º ESQ | 285.640,00 | 952,13 | 317,39 | 39 |
| 2015 ... | 3º DT | 281.230,00 | 937,43 | 312,49 | 40 |
| 2015 ... | 3º ESQ. | 285.640,00 | 952,13 | 317,39 | 41 |
| 2015 ... | 4º DT | 281.230,00 | 937,43 | 312,49 | 42 |

| | | | | | |
|-----------------|---------|---------------------|-----------------|-----------------|-----------|
| 2015 ... | 4º ESQ. | 285.640,00 | 952,13 | 317,39 | 43 |
| 2015 ... | 5º DT | 280.470,00 | 934,90 | 311,64 | 44 |
| 2015 ... | 5º ESQ. | 282.460,00 | 941,53 | 313,85 | 45 |
| TOTAL | | 2.545.860,00 | 8.486,18 | 2.835,82 | |

5.2.5. O total das colectas acima identificadas perfaz o montante de EUR 25.458,72, relativo ao valor total de Imposto do Selo liquidado com referência ao ano de 2014, conforme indicado pelos Requerentes no pedido.

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, serão duas as questões de direito controvertidas, subjacentes ao Pedido de Pronúncia Arbitral, de modo a aferir a legalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas aos Requerentes, por referência ao ano de 2014:

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?

6.1.2. A verba nº 28 da TGIS é ou não inconstitucional por violação do princípio da igualdade, bem como por violação do disposto no artigo 104º, nº 3, da

CRP (“a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”)?

6.2. A resposta a estas questões 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 CRP).

6.3. Quanto à resposta a dar à primeira das questões acima formuladas (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, naturalmente, 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*”.
- 6.9. De acordo com o disposto no artigo 4º do Código do IMI, “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*”.
- 6.10. 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*”.
- 6.11. Se é certo que o nº 4 do artigo 2º do Código do IMI refere que “*para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida*

como constituindo um prédio" também é certo que não há nada na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical no que se refere à sua identificação como “prédios urbanos habitacionais”.

- 6.12. Assim, daqui pode concluir-se que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como “*prédios urbanos habitacionais*”.
- 6.13. 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*”.
- 6.14. 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).
- 6.15. 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.
- 6.16. Na verdade, nada denuncia, nem na verba nº 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, uma justificação para essa particular diferenciação.¹⁰

¹⁰ 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*”.

- 6.17. 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)].¹¹
- 6.18. 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.¹²
- 6.19. 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).
- 6.20. 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”¹³, 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).¹⁴
- 6.21. 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 Civil¹⁵, quais as

¹¹ Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

¹² 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.

¹³ Vide Decisão Arbitral nº 50/2013-T (CAAD), de 29 de Outubro de 2013.

¹⁴ Que é o Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

¹⁵ 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.

circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.

- 6.22. Com efeito, o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional, tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria (e passou) a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo.
- 6.23. E entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei n.º 96/XII na Assembleia da República¹⁶, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.¹⁷
- 6.24. 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).
- 6.25. 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

¹⁶ Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

¹⁷ Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (vide Processo n.º 48/2013-T e Processo n.º 50/2013-T).

somatório dos VPT das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo), apurar o tal valor igual ou superior a um milhão de euros (sublinhado nosso).

6.26. 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.

6.27. Na verdade, a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode, por si só, ser indiciador de capacidade contributiva, decorrendo da lei que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.

6.28. Inversamente, a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser suscetível de desencadear a incidência do novo imposto se o VPT de cada uma das partes ou fração for igual ou superior ao limite definido pela lei, ou seja, a EUR 1.000.000,00.

6.29. Deste modo, é ilegal e inconstitucional considerar que o valor de referência para a liquidação do imposto seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, desde logo porque estaríamos perante uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal.

6.30. 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.

6.31. Ora, se o prédio em análise se encontrasse em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das frações habitacionais que compõem o mesmo sofreria incidência do novo imposto, porquanto nenhum delas ultrapassaria, individualmente

considerada, o limite de EUR 1.000.000,00 definido pela lei (vide ponto 5.2.4. supra quanto ao VPT de cada um dos andares).

- 6.32. Será assim, por isso mesmo, que o artigo 12º, nº 3 do Código do IMI dispõe que *“cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo VPT”* para não gerar situações de violação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal.
- 6.33. Com efeito, a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio não impondo sequer uma nova avaliação, pelo que a verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio.
- 6.34. Em consequência, a discriminação operada pela Requerida traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal, já que a lei não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal.
- 6.35. 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.
- 6.36. 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.
- 6.37. Analisando a situação *sub judice*, constata-se que o VPT do andares (unidades autónomas) com afectação habitacional varia entre EUR 280.470,00 e EUR 285.640,00 pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o

referido VPT é inferior a EUR 1.000.000,00 (conforme já referido no ponto 6.31., supra).

6.38. Assim, face ao acima exposto, e em resposta à primeira das questões acima colocadas (vide ponto 6.1.1.), conclui-se que sobre os andares com afectação habitacional (do prédio identificado nos autos) não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba nº 28 da TGIS sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelos Requerentes ¹⁸.

6.39. Adicionalmente, tendo também em consideração tudo o que anteriormente foi dito, podemos concluir que, quanto à resposta a dar à segunda das questões acima enunciadas (vide ponto 6.1.2.), a interpretação feita pela Requerida não é conforme à Lei e à Constituição, porquanto viola o princípio da igualdade (artigo 13º da CRP) e não contribui para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da CRP) ¹⁹.

Dos juros indemnizatórios

6.40. Por último, e quanto ao pedido apresentado pelos Requerentes de serem “*devidos juros indemnizatórios, nos termos do disposto no art. 43º da LGT, segundo o qual o direito a juros indemnizatórios subsiste, sempre que tal decorra de erro imputável aos serviços da AT (...)*”, “*(...) contados a partir do dia seguinte ao do pagamento indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, à taxa legal*” ²⁰ 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 de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário*

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

¹⁹ Neste sentido, vide Decisão Arbitral identificada na nota anterior.

²⁰ Neste âmbito, os Requerentes citam a Decisão Arbitral 218/2013-T, de 24 de Fevereiro de 2014.

objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito²¹ (sublinhado nosso).

- 6.41. 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 imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei” (sublinhado nosso).
- 6.42. 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, pelos Requerentes, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.
- 6.43. Quanto aos juros indemnizatórios peticionados pelos Requerentes, afigura-se que, 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), terão direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas relativamente às liquidações de Imposto do Selo datadas de 20 de Março de 2015 (e referentes ao ano de 2014), os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º acima já referido, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

²¹ 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”.

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 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 pelos Requerentes 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 da 1º prestação 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 pelos Requerentes, 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 25.458,72.

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 1.530,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 5 de Novembro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira