

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 86/2016-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS; Propriedade Vertical; juros indemnizatórios

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A - PARTES E CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

A..., contribuinte número..., com residência na Rua ..., n.º..., ... Esq, ...-..., em Lisboa, doravante designado “Requerente” ou “sujeito passivo”,

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA, doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 06 de Maio de 2016, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, conforme consta da respectiva acta.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 20 de Abril de 2016, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66--B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 06 de Maio de 2016. Em 9 de Maio de 2015, foi proferido despacho arbitral notificando a AT para apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do RJAT.

Em 31 de Agosto de 2016, foi proferido despacho arbitral, porquanto não tendo sido invocadas quaisquer excepções, não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que, documentalmente, já se encontrava incorporada nos autos e, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respectivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários para a prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição de actos inúteis, o Tribunal entendeu ser de dispensar a realização da reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.

Nenhuma das partes veio manifestar dissonância quanto à posição do Tribunal, pelo que não se procedeu à realização da reunião a que se refere o art.º 18.º do RJAT acima referida, nem as partes apresentaram alegações.

B – PEDIDO

A Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral pugnando pela ilegalidade das liquidações em sede de Imposto do Selo, mais precisamente da terceira prestação, determinadas ao abrigo da Verba 28.1 da TGIS, conforme consta dos documentos juntos com o pedido arbitral, sendo elas:

- Liquidação nº 2015..., referente à cave esquerda, no valor de € 328,80;
- Liquidação nº 2015..., referente à cave direita, no valor de € 347,30;

- Liquidação nº 2015..., referente ao rés-do-chão, no valor de € 608,10;
- Liquidação nº 2015..., referente ao primeiro andar, no valor de € 634,14;
- Liquidação nº 2015..., referente ao segundo andar, no valor de € 640,48;

- Liquidação nº 2015..., referente ao terceiro andar, no valor de € 640,48;
- Liquidação nº 2015..., referente ao quarto andar, no valor de € 646,84,

que fixou um imposto global a pagar de € **3.846,14** (três mil oitocentos e quarenta e seis euros e catorze cêntimos).

As liquidações de imposto impugnadas são referentes ao prédio sito na Rua ..., nº..., ..., em Lisboa, o qual é propriedade da ora Requerente, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob a ficha ..., inscrito na matriz predial urbana sob o art.º..., como resulta da caderneta predial junta aos autos.

O prédio em causa é composto por seis pisos, com várias partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, todas destinadas a habitação, e encontra-se em regime de propriedade total ou vertical. O valor patrimonial tributário (VPT) constante da matriz predial urbana é de € 1.153.830,00 (um milhão cento e cinquenta e três mil oitocentos e trinta euros), sendo que cada uma das suas partes ou divisões suscetíveis de utilização independente têm VPT apurado nos termos do CIMI, do seguinte modo:

- A cave esquerda tem um VPT de € 98.640,00;
- A cave direita tem um VPT de € 104.190,00;
- O rés-do-chão tem um VPT de € 182.430,00;
- O primeiro andar tem um VPT de € 190.240,00;
- O segundo andar tem um VPT de € 192.140,00;
- O terceiro andar tem um VPT de € 192.140,00;
- O quarto andar tem um VPT de € 194.050,00.

Subsidiariamente, a Requerente pediu que, não considerando o Tribunal Arbitral a possibilidade de anular autonomamente a terceira prestação e considere que apenas pode

ser impugnado o acto na sua globalidade, fossem anulados todos os actos tributários de liquidação do ano de 2014.

C – CAUSA DE PEDIR

A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto do Selo, em síntese, o seguinte:

1 - O acto de liquidação em crise é manifestamente ilegal por enfermar de erro nos pressupostos de direito, que tem origem na errada qualificação das fracções de que a Requerente é proprietária, como prédio com afectação habitacional de valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), para efeitos de tributação da Verba 28.1 do TGIS, pelo que deve ser declarada a sua anulação.

2 - O Prédio urbano de que a Requerente é proprietária, corresponde a um prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sito na Rua..., nº..., ..., em Lisboa.

3 - Indica a Requerente que é um prédio urbano constituído por seis pisos e sete divisões com utilização independente.

4 - As divisões, com utilização independente, foram avaliadas individualmente, sendo atribuído um valor patrimonial tributário a cada uma, não superior a € 200.000,00 (duzentos mil euros).

5 - Para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), a Requerente é tributada nos termos do artigo 12.º, n.º 3 do CIMI e cada fracção que compõe o prédio foi avaliada individualmente.

6 - Em síntese, para fundamentar o seu pedido, alega a Requerente que é ilegal a liquidação de IS sobre a soma do VPT das divisões susceptíveis de utilização independente que integram o prédio, em regime de propriedade total ou vertical. Segundo a Requerente, o valor de referência para a incidência do IS, no caso de prédio habitacional composto por diversas partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, em propriedade vertical, deve ser o correspondente ao VPT atribuído a cada uma dessas partes ou divisões, susceptíveis desse tipo de utilização.

7 - Peticiona a anulação das liquidações de imposto impugnadas, com referência à **terceira prestação** do ano de 2014 e reclama o reembolso das quantias pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

8 - A Requerente sustenta, por fim, a anulabilidade dos atos de liquidação em sede Imposto do Selo por violação da Lei, por violação do princípio da proporcionalidade, por violação do princípio da verdade material e sustenta que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade inscrito no artigo 13º da Constituição da República Portuguesa.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

9 - O prédio urbano em causa foi avaliado nos termos do CIMI, no âmbito da avaliação geral, sendo descrito como «*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*», 2 caves, r/ch, e 4 andares ou 7 divisões susceptíveis de utilização independente e afectos a habitação, com valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1.000.000,00 (1.153.830,00 € - um milhão cento e cinquenta e três mil oitocentos e trinta euros).

10 - A sujeição ao imposto do selo da Verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factores, a saber, a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz, ser igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

11 - O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2º, n.º 1, do CIMI, cujo n.º 4 estatui que no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio, mas o caso do prédio dos autos é um “*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*”.

12 - Embora a liquidação do IS, nas situações previstas na Verba nº 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, o legislador ressalva os aspectos que carecem das devidas adaptações: é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente).

13 - Para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade, porque as divisões susceptíveis de utilização independente não são todas havidas como prédio, apenas o sendo as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme o disposto no n.º 4 do art.º 2º do CIMI.

14 - Encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2º do CIMI só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios (n.º 4 do citado artigo 2º), inexistente violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito.

15 - Também não há violação do princípio de igualdade tributária e da capacidade contributiva, entende a Requerida.

16 - É 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.

17 - A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos com regimes jurídico-civilísticos diferenciados, justificando-se beneficiar o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal.

18 - A Verba 28.1 é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito, a tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor.

19 - Este mecanismo de obtenção da receita não viola o princípio da proporcionalidade, porque é aplicável de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

20 - O valor patrimonial relevante para efeito da incidência de imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.

E – SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem, nem foram levantadas quaisquer excepções.

II. MATÉRIA DE FACTO

A – FACTOS PROVADOS

Antes de entrar na apreciação das questões, apresentar-se-á a matéria factual relevante para a respectiva compreensão e decisão, com base na prova documental e tendo em conta os factos alegados.

Os factos provados *supra* descritos foram dados como provados com base na prova documental que as partes juntaram ao presente processo.

No que toca à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes. Cabe-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão de discriminar a matéria provada da não provada, conforme referem os artigos 123.º n.º 2 do CPPT e o art.º 607.º n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* art.º 29.º n.º1, alínea a) e e) do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis das questões de Direito. (Cfr. art.º 596.º CPC, aplicável *ex vi* art.º 29.º n.º1, alínea a) e e) do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental junta aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os seguintes factos, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes:

1. A Requerente, à data do facto tributário em causa no presente processo, era proprietária do prédio urbano, sito na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa, descrito na

Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob a ficha..., inscrito na matriz predial urbana sob o art.º... .

2. O prédio é constituído por sete divisões, susceptíveis de utilização independente, destinadas a habitação, com valores patrimoniais entre os € 98.640,00 (noventa e oito mil seiscentos e quarenta euros) e € 194.050,00 (cento e noventa e quatro mil e cinquenta euros).

3. A AT liquidou, sobre este prédio, o imposto do selo, referente a 2014.

4. A AT, para o ano de 2014, liquidou o Imposto do Selo, por referência à Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, para o prédio acima descrito.

5. Destas liquidações resultou um imposto do selo de valor total de € 11.538,28 (onze mil quinhentos e trinta e oito euros e vinte e oito cêntimos).

6. O IS determinado nos termos expostos, com referência ao ano de 2014, corresponde a três prestações de € **3.846,14** (três mil oitocentos e quarenta e seis euros e catorze cêntimos) cada.

7. Para o efeito, determinou como base de incidência do imposto o valor correspondente ao somatório dos VPT's atribuídos a cada parte ou divisão independente, ou seja, € 1.153.830,00 (um milhão cento e cinquenta e três mil oitocentos e trinta euros), valor superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

8. Para efeitos de IMI, cada parte ou divisão susceptível de utilização independente tem um VPT individual atribuído, como consta da caderneta predial junta aos autos, que se dá por integralmente reproduzida.

9. A Requerente pretende, nestes autos, anular o acto tributário respeitante à terceira prestação do ano de 2014, no montante de € 3.846,14 (três mil oitocentos e quarenta e seis euros e catorze cêntimos) e, subsidiariamente, a Requerente pediu que, não considerando o Tribunal Arbitral a possibilidade de anular autonomamente a terceira prestação e considere que apenas pode ser impugnado o acto na sua globalidade, fossem anulados todos os actos tributários de liquidação do ano de 2014.

B – FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos que devam considerar-se como não provados com relevo para decisão em causa.

III. O DIREITO APLICÁVEL: FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DE MÉRITO

Fixada a matéria de facto, nos termos sobreditos, importa conhecer da questão de Direito suscitada pela Requerente e, atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

A – O ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DA VERBA 28 DA TABELA GERAL DO IMPOSTO DE SELO

A questão fundamental de direito controvertida nos presentes autos consiste em saber se no caso de prédios em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mas não constituídos em regime de propriedade horizontal, o VPT a considerar, para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na Verba 28.1 da TGIS, deve corresponder ao VPT de cada andar ou divisão com afectação habitacional e

utilização independente ou à soma dos VPT's correspondentes aos andares ou divisões de utilização independente com afectação habitacional.

Isto é, saber se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, em vez desse, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais, susceptíveis de utilização independente.

A AT entende que deve ser tido em conta a soma dos VPT's das fracções com utilização independente de afectação habitacional. E o somatório dos respectivos VPT's, no caso dos autos, é de € 1.153.830,00. Assim, há lugar a incidência de imposto do selo, uma vez que, para um prédio em propriedade vertical, o critério para a determinação da incidência do imposto do selo é o VPT correspondente à soma dos VPT's dos andares e divisões destinadas a habitação.

Argumenta a AT no sentido de que a “A ora requerente é proprietária de um prédio em regime de propriedade total. (...) Encontrando-se o prédio de que é proprietária, em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais, a lei fiscal, atribui a qualificação de prédio. Assim, a ora requerente, para efeitos de IMI e também de imposto de Selo, por força da redação da referida verba, não é proprietária de fracções autónomas mas sim de um único prédio.” (pontos 19.º e 21.º da Resposta)

Esta questão foi já objecto de apreciação recorrente em sede arbitral, sendo consistente a jurisprudência no sentido de considerar que o VPT é o individual, podendo ver-se, a título exemplificativo, as decisões proferidas nos processos do CAAD, n.º 26/2014-T, 30/2014-T, 240/2014-T, 248/2014-T; 268/2014-T; 280/2014 - T entre outras.

Citando, como exemplo, a Decisão arbitral n.º 280/2013-T, por particularmente sintética e precisa, na qual se afirmou o seguinte:

“Tendo em conta que o CIS remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (nº 6 do artigo 1º e nº2 do artigo 67º ambos do CIS), é no CIMI que teremos de observar os conceitos que nos permitam dirimir a questão;

O conceito generalista de prédio consta no artigo 2º do CIMI. O artigo 6º do citado CIMI divide os prédios urbanos em: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros;

No caso concreto, estamos em presença de prédio urbano com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional e outras com afectação comercial. (...) Cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2º do CIMI, elas são física e economicamente independentes e fazem parte do património de pessoa colectiva;

Aliás a AT ao expurgar o VPT das partes ou divisões com afectação diversa da habitacional, para efeitos de tributação em IS, mais não fez do que usar o critério definido no nº 4 do artigo 2º do CIMI para os prédios no regime de propriedade horizontal;

Dito de outro modo, a AT, para fazer esse expurgo, considerou que as partes ou divisões susceptíveis de utilização independente eram verdadeiras partes autónomas de prédio em propriedade vertical preenchendo o conceito de prédio;

E mais não fez do que observar o que dispõe o nº 3 do artigo 12º do CIMI: ”cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial.

Igualmente a AT ao fazer a tributação em IMI fê-lo tributando separadamente o VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente;

A AT utilizou igual critério na tributação em IS, ao fazer o seu cálculo sobre o VPT de cada uma das partes ou divisões com utilização

independente com afectação habitacional, só que a final considerou o VPT global, verificando ser superior a €1000000,00 e somou os valores de IS apurado unitariamente;

Mas este procedimento não tem suporte legal, uma vez que, nenhuma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, preenchendo cada uma delas o conceito de prédio enunciado no artº 2º do CIMI, tem um VPT igual ou superior a € 1000000,00, requisito exigível para haver tributação em IS;

Fazer a tributação em IS considerando o VPT global do prédio, mesmo expurgado do VPT das partes ou divisões não afectas à habitação, como pretende a requerida, não encontra suporte no CIMI, conforme remissão do nº2 do artigo 67º do CIS;

Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, face a um imóvel em propriedade horizontal. Na verdade ela não existe em IMI tal como não poderá existir em IS, uma vez que, como já se disse, a legislação aplicável é a mesma;

Nesta perspectiva e considerando que nenhuma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com destino ou afectação habitacional tem VPT igual ou superior a €1.000.000,00 forçoso é concluir que os actos de liquidação do IS são ilegais por não ter sido observado as condições definidas na verba 28 da TGIS.”

No mesmo sentido se pronunciou recentemente o Supremo Tribunal Administrativo (STA), no Acórdão de 9 de Setembro de 2016, proferido no processo n.º 047/15, em que foi Relator o Exmo. Sr. Juiz Conselheiro Francisco Rothes, no qual se decidiu:

“I - Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela

conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.

II - Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.”

A matéria de facto está fixada e provada, razão pela qual se determinará o direito aplicável aos factos controvertidos, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 124.º do CPPT, aos vícios cuja procedência determine uma mais estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, aqui se inserindo o referente ao vício da violação da lei por erro sobre os pressupostos do direito de liquidação, quanto à questão do enquadramento dos prédios urbanos em regime de propriedade total ou vertical, no âmbito de incidência do artigo 28.º n.º 1 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

A alteração do regime relativo à sujeição do imposto do selo dos prédios com afectação habitacional, pelo aditamento da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, passou a tipificar os seguintes factos tributários, através da seguinte redacção:

"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 afectação habitacional – 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 %."

Constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabeleceram as regras atinentes à liquidação do imposto, previstas naquela verba:

" 1 – Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

- a. O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;*
- b. O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;*
- 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;*
- d. A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;*
- e. O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;*
- f. As taxas aplicáveis são as seguintes:*
 - i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*
 - ii) Prédios com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;*
 - iii) Prédios urbanos 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 %.*

2 – Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial

tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

3 – A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei."

Segundo resulta das alterações ao Código do Imposto do Selo, introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, o Imposto do Selo previsto na Verba 28 da TGIS incide sobre uma situação jurídica (nº 1 do art. 1º e nº 4 do art. 2º do CIS), em que os respectivos sujeitos passivos são os referidos no artigo 8.º do CIMI (nº 4 do art. 2º do CIS), aos quais cabe o encargo do imposto (alínea u) do nº 3 do artigo 3º do CIS).

O disposto no Código do Imposto do Selo (CIS), na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º/6, quer no artigo 23º/7 (*“Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”*), conjugados com o art. 1º do CIMI, consideram o prédio em si como o facto tributário desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, independentemente do número de sujeitos passivos, possuidores (enquanto proprietários, usufrutuários ou superficiários) dos bens em causa.

B – O CONCEITO DE PRÉDIO UTILIZADO NA VERBA 28. DA TGIS

O conceito de “prédios com afectação habitacional” utilizado na Verba 28.1 não se encontra expressamente definido em qualquer disposição do CIS, nem no CIMI, diploma para que remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS.

Assim, começando pelo conceito de “prédio”, é necessário recorrer aos conceitos de *prédios* utilizados no CIMI, no qual se enumeram as espécies de prédios nos seus artigos 2.º a 6.º, os quais se transcrevem:

Artigo 2.º - Conceito de Prédio

1– 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.

2 – Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 – Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 – Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Artigo 6.º - Espécies de prédios urbanos

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

Habitacionais;

Comerciais, industriais ou para serviços;

Terrenos para construção;

Outros.

2 – 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.

3 – Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redação da Lei n.º 64-A/08, de 31-12)

4 – Enquadram se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da exceção do n.º 3.

Face à fundamentação de direito já exposta e, atendendo às disposições legais transcritas e enunciadas, surgem como hipóteses de interpretação do conceito de “prédio com afectação habitacional”:

1. Conceito de “prédio com afectação habitacional” reportando-se aos prédios habitacionais;
2. Conceito de “prédio com afectação habitacional” como conceito distinto de prédios habitacionais.

No caso dos autos, quer se tome em conta todo o prédio (edifício) da Requerente em propriedade vertical, quer cada uma das respectivas divisões autónomas, trata-se, uma vez

que não vem contestado, de prédio classificado como urbano e habitacional de acordo com os critérios estabelecidos nos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, aplicáveis por remissão do artigo 67º do CIS.

Como explanado *supra* e, como tem sido repetidamente invocado e admitido, o Código do IMI consagra, quer quanto à inscrição matricial e discriminação do respectivo valor patrimonial tributário, quer quanto à liquidação do imposto, a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente e a segregação/**individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente.**

Assim, o que se deixa exposto, é, por si só, suficientemente claro para demonstrar que, a cada prédio corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 82º do CIMI) mas, segundo o nº 3 do art. 12.º do mesmo Código, referente ao conceito de matriz predial (registo do prédio, sua caracterização, localização, VPT e titularidade), "*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina o respectivo valor patrimonial tributário*", não se tomando como referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos às partes autónomas de um mesmo prédio, mas o valor atribuído a cada uma delas individualmente considerado.

Ou seja, a regra é a autonomização, a caracterização como “prédio” de cada parte de um edifício, desde que funcional e economicamente independente, susceptível de utilização independente, de acordo com o conceito de prédio definido logo no nº 1 do artigo 2º do CIMI.

Considera-se que a tese defendida pela AT não pode vingar. A AT defende que “*a unidade do prédio em propriedade vertical composto por vários andares de divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos, ou parte, desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente.*” (ponto 36.º da Resposta)

Reforça a sua posição referindo que “*Ora, a lei fiscal não comporta qualquer lacuna. Determina o CIMI, para o qual a citada verba remete, que no regime da propriedade*

horizontal as fracções constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, juridicamente as fracções são partes susceptíveis de utilização independente, sem que haja partes comuns.” (ponto 28.º da Resposta)

Não convence a argumentação da Requerida de que, embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba nº 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

Apesar de o IMI ser liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, para efeitos de IS, releva o prédio na sua totalidade pois as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme o art.º 2º/4 do CIMI.

A questão é, precisamente, que carece de demonstração a razão pela qual devem ser aceites as “adaptações” às normas do CIMI, preconizadas pela AT.

Tudo dito, não se encontra razão para, em matéria de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, dar às fracções de prédios em “propriedade vertical”, dotadas de autonomia, tratamento diferente do concedido aos prédios em propriedade horizontal, quando em qualquer dessas situações o IMI é aplicado ao valor patrimonial evidenciado na matriz para cada uma das unidades autónomas.

C – A *RATIO LEGIS* DA VERBA 28. E 28.1 DA TGIS

A interpretação acima sustentada, decorrente da análise da letra da lei e da sua inserção no conjunto de outras normas tributárias aplicáveis, é a mais consonante com o espírito das alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Sobre a questão fundamental em apreço, dir-se-á que o primeiro limite da interpretação é a letra da lei. É inequívoco que o CIS remete para a aplicação dos princípios vigentes em sede de IMI, o que significa que a incidência para efeitos de IS, nomeadamente as verbas

28. e 28.1 da TGIS, deverá incidir sobre cada andar ou divisão susceptível de utilização independente (à semelhança do que acontece aos prédios em regime de propriedade horizontal), tal como acontece em sede de IMI. Há uma remissão directa, expressa e inequívoca para o CIMI que parece deixar poucas dúvidas. O VPT é o mesmo, o individual, de cada parte ou divisão independente.

Mas o elemento literal não é o único a ter em consideração. A tarefa interpretativa exige outros elementos, ou seja, a partir do texto da norma, impõe-se a descoberta da ratio legis subjacente, “*tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal*”.¹

Sobre a interpretação das normas tributárias em geral e para o caso em apreço, o artigo 11.º da Lei Geral Tributária estabelece regras essenciais da interpretação das leis tributárias:

Artigo 11.º - Interpretação

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.

2- Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

*3 - **Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.***

(Negrito nosso)

4 - As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Consideramos que a delimitação do alcance da norma de incidência deste imposto tem de seguir a orientação da letra, do espírito e do fim da lei! Ora, utilizando os vários elementos

¹ Cit. Machado, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, Coimbra, 1983, p. 181.

da interpretação, chega-se à conclusão de que, para o legislador, a situação do prédio em propriedade vertical ou propriedade horizontal não relevou. O que releva é o princípio da verdade material subjacente.

Entende-se, assim, que a interpretação avançada pela Requerente se afigura correcta: *“No caso em apreço só pode relevar a verdade material subjacente ao prédio e à respectiva utilização. Só haveria lugar à liquidação do imposto de selo se alguma das partes ou andares com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.”* (ponto 20.º e 22.º da Reclamação Graciosa)

Por isso, aderimos à posição sustentada na Decisão do Processo do CAAD nº 295/2014 – T, que explana, *“Como já foi evidenciado em outras decisões arbitrais, 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 €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 € 1.000.000,00. (...) A fundamentação da medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta 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 incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. 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.”*

Ora, carece totalmente de adesão à realidade a defesa da tese de que a detenção de fracções desprovidas de estatuto de fracção autónoma, no contexto de propriedade horizontal, denuncia maior capacidade contributiva do que se forem providas daquela natureza....

Assim, considera-se correcta a interpretação de que a Verba 28 da TGIS não abrange cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT superior ao que prevê aquela verba.

Por isso, não pode ser atendida a tese da AT de que *“um tipo de incidência de acordo com o qual o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos de que depende a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral é o valor patrimonial de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio urbano com afectação habitacional não tem seguramente qualquer expressão na lei.”* (ponto 44.º da Resposta)

Conclui-se citando a Decisão do CAAD, do processo nº 413/2015 - T, particularmente explícita neste ponto, *“A tudo o que vem sendo dito, acrescentar-se-á apenas isto: ainda que, hipoteticamente, fosse concedível que nos casos de prédios em propriedade total (ou vertical), constituídos por divisões suscetíveis de utilização independente, se pudesse considerar exigível IS pela totalidade do prédio, se atingido o valor fixado na verba 28.1 da TGIS, sempre tal valor haveria de ser fixado autonomamente, através de uma avaliação própria, e não através da soma dos valores em que cada uma das partes suscetíveis de utilização independente foi, autonomamente avaliada. Efetivamente, e como é bom de ver, o “valor de mercado” do todo, não será necessariamente – e não o será, por regra – igual à soma das partes, sendo consabidamente mais fácil e lucrativa (o que até constituirá parte do fundamento económico do instituto da propriedade horizontal) a venda “às partes” do que a venda global do todo, desde logo pelo alargamento de mercado, que o preço substancialmente mais baixo das partes em relação ao todo aporta. (...)*

Dito de outro modo, a partição do prédio acarreta sempre um acréscimo de valor do todo, uma vez que o valor “de mercado” do todo será, (pelo menos) por regra, inferior ao valor

“de mercado” das partes, separadamente. Pelo que, no limite, caso a ATA pretendesse, legitimamente, aplicar a verba 28.1 da TGIS a um prédio em propriedade total (ou vertical), constituído por divisões suscetíveis de utilização independente, sempre estaria obrigada a uma avaliação do mesmo como um todo (que fosse uma aproximação credível ao seu valor “de mercado” por “grosso”) e não como soma das partes (a “retalho”), desde logo porque, estas não são suscetíveis de ser, de forma válida, colocadas no “mercado” separadamente.”

No caso sob júdice, o prédio em causa encontra-se em propriedade vertical e contém andares e divisões com utilização independente, destinados a habitação, como ficou provado *supra*.

Uma vez que, nenhuma das divisões destinadas a habitação tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, **conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na verba 28.1 da TGIS.**

Acresce que, não se descortinando oficiosamente qualquer motivo para divergir fundamentamente da jurisprudência arbitral citada, bem assim como da jurisprudência do STA anteriormente mencionada, nem tendo a AT apresentado argumentos para tal, afigura-se-nos que as liquidações do imposto de selo impugnadas padecem de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito subjacentes, julgando procedente o pedido arbitral formulado com a consequente anulação das liquidações do imposto de selo sobre o prédio em causa, com referência à terceira prestação ao ano de 2014, no montante de € **3.846,14** (três mil oitocentos e quarenta e seis euros e catorze cêntimos).

Apesar do que já foi decidido, cumpre referir de todo o modo, relativamente aos princípios subjacentes invocados pelas partes, o seguinte:

Refere a **Requerente** que *“é ilegal e inconstitucional considerar como valor de referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos a cada um dos andares, na medida em*

que se traduz numa nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade fiscal. O legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferenciada, pois se fosse um prédio submetido ao regime de propriedade horizontal, nenhuma das fracções estaria sujeita ao novo imposto de selo. Em suma, a verdade material é que deverá prevalecer como critério da capacidade contributiva e não uma realidade meramente formal do prédio.” (ponto 26.º, 27.º e 28.º da Reclamação Graciosa)

Já a AT defende que *“é, assim, 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. Não se vislumbra, por outro lado, como a tributação em causa possa ter violado o Princípio da Igualdade referido pelos requerentes.”* (ponto 45.º e 46.º da Resposta)

Começando pelo princípio da legalidade, no plano tributário, este é um dos princípios mais importantes de entre aqueles que condicionam a actividade da Administração Tributária.² Tem que existir uma clara vinculação do poder administrativo à Constituição (cf. Art.º 266.º/2) e à lei (cf. Art.º 8.º da LGT), concorrendo-se, dessa forma, para a concretização de um Estado de Direito, sendo esta uma garantia para os cidadãos contribuintes.

Este princípio da legalidade tem de ser conciliado com o princípio da igualdade e da proporcionalidade. Cabe ao Estado promover a igualdade real entre os cidadãos. *“No plano Tributário, a notoriedade deste Princípio é manifesta em duas vertentes, por um lado, através do imposto de rendimento pessoal (IRS) (...) e, por outro, a liquidação de um imposto pela administração tributária é uma operação vinculada ao cumprimento das normas de direito fiscal, as quais são objectivamente aplicadas aos factos tributários. Assim, a relação jurídica estabelecida entre o obrigado tributário e a administração, terá,*

² Cfr. Paiva, Carlos e Janeiro, Mário, *Os Benefícios Fiscais nos Impostos sobre o Património*, Almedina, 2014, p. 54

como resultado, tão só e apenas, aquele que por fitado pela aplicação das normais tributárias àqueles factos.”³

Isto porque, *“No âmbito dos impostos fiscais, a sua repartição deve obedecer ao Princípio da Igualdade tributária, fiscal ou contributiva, que se concretiza na generalidade e uniformidade dos impostos. (...) Significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos há-de obedecer a um critério idêntico para todos, que é o da capacidade contributiva.”* (Ac. do TC nº 96-0063, de 29 de Abril de 1997)

Em face do princípio da proporcionalidade, aos órgãos e agentes da administração pública e, nomeadamente da administração fiscal, exige-se que, no exercício dos poderes de que foram investidos, procedam dentro de uma perspectiva de equilíbrio entre os fins propostos e os sacrifícios que se repercutirão na esfera dos administrados.

“No plano tributário, qualquer atuação violadora deste princípio será havida como uma arbitrariedade e um reflexo de excesso de poder”⁴, o que constituirá não só uma ilegalidade (Vd. art.º55.º LGT) como uma inconstitucionalidade (Vd. Art.º 18.º da CRP). *“No caso concreto da inspeção tributária, a sua actuação deve ser ponderada e adequada à consecução dos fins que determinam.”⁵*

“ (...) O Princípio da Proporcionalidade, que impõe que a solução normativa se revele como idónea para a prossecução dos fins visados pela lei, se mostre necessária por não ser viável ou exigível que esses fins sejam obtidos por meios menos onerosos para os cidadãos, e se apresente ainda como uma medida razoável.”⁶

Ou ainda noutra perspectiva, como refere o Ac. do STA, Proc. nº 023102/02, de 17 de Março de 1999, *“O Princípio Constitucional da Proporcionalidade impede que os poderes conferidos à Administração Fiscal para suprir deficiências de escrita dos contribuintes de que resultem efeitos negativos para a Fazenda Pública, sejam utilizados para permitir a*

³ Cfr. Paiva, Carlos e Janeiro, Mário, *Ob. Cit.*, p. 55

⁴ Cit. Paiva, Carlos e Janeiro, Mário, *Ob. Cit.*, p. 56

⁵ Cit. Paiva, Carlos e Janeiro, Mário, *Ob. Cit.*, Almedina, 2014, p. 56

cobrança de impostos em quantidades superiores às que presumivelmente resultariam da aplicação das normas de incidência e determinação da matéria colectável.”

Surgiu, agora recentemente, na Decisão do Processo do CAAD nº 507/2015 – T, a análise da constitucionalidade, centrando-se em questões relacionadas com a violação dos Princípios da Igualdade e da Certeza e determinabilidade das leis fiscais.

Em termos da violação do Princípio da Igualdade, a decisão desdobra-se na análise, em primeiro lugar, da tributação de prédios afectos à habitação em face da não tributação de prédios com diversa afectação e, em segundo lugar, da discriminação fiscal negativa dispensada aos terrenos para construção com afectação habitacional relativamente a prédios que se encontrem constituídos em propriedade horizontal ou vertical, cujas fracções autónomas tenham um valor patrimonial inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

A decisão da inconstitucionalidade surge porque, entende o Tribunal Arbitral, a Verba 28.1, nos termos a seguir expostos, viola o Princípio da Igualdade Fiscal.

De facto, relativamente a este Princípio, sustenta o Tribunal (na senda do entendimento do STA) que, *“quando os edifícios são constituídos por fracções susceptíveis de utilização independente, é o valor de cada uma delas que releva (...), independentemente de estar ou não constituída a propriedade horizontal.”* Afirma de seguida, *“em relação aos terrenos para construção relativamente aos quais esteja prevista ou autorizada edificação apenas com unidades habitacionais de valor inferior a € 1.000.000,00, não vale uma justificação para tributar os terrenos, pois o facto de o terreno ter valor igual ou superior àquele, não permite identificar um sujeito passivo com uma capacidade contributiva a nível dos padrões mais elevados da sociedade portuguesa. Até releva menos capacidade contributiva do que a titularidade do prédio já construído, pelo que não se pode encontrar uma justificação racional para ser tributada a titularidade dos direitos sobre os terrenos*

⁶ Cit. Canotilho, Gomes e Moreira, Vital Moreira, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol I, 4ª Edição, Almedina p. 392 e 393.

(...), e não a titularidade dos direitos do mesmo sujeito passivo sobre o prédio já construído, quando todas as fracções tenham valores inferiores àquele.”

Quanto à inconstitucionalidade invocada da norma da verba 28.1 da TGIS, a forma da propriedade do prédio (horizontal ou vertical) não pode ser determinante da incidência do imposto. Isso acarretaria que seriam tratados de forma desigual contribuintes que tenham prédios em propriedade horizontal, em que os valores patrimoniais sejam inferiores a 1 000 000,00 euros cada um, e os que tenham várias divisões de um prédio mas não estejam constituída a propriedade horizontal. Pelo que, a interpretação levada à prática pela AT, das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa, violam o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP.

Consideramos que existe, também, violação do princípio da proporcionalidade porque existiria discriminação entre os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações.

Uma vez que a verba 28.1 da TGIS é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta aos casos nela previstos. A diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras, como adiante veremos.

IV. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, refere-se que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Como se afirma na Decisão do CAAD do Processo nº 30/2014 – T, “Embora as alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 2º do RJAT utilizem a expressão “declaração de ilegalidade” para

definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não façam referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos actos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.”

Pelo que pode ser aqui proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios, mesmo que não houvesse um pedido autónomo para o mesmo. Decorre implicitamente do pedido da Requerente, “ (...) *Deverá a presente impugnação obter provimento, anulando-se os actos tributários respeitantes à terceira prestação do ano de 2014, por serem manifestamente ilegais, respeitantes ao prédio supra identificado, tudo com as legais consequências*”. (negrito nosso)

Face à procedência do pedido indemnizatório, deverão ser restituídas as quantias que, relativamente aos actos tributários anulados, se venham a verificar como pagas pela Requerente, se necessário em execução da sentença. No caso em apreço, é manifesta a ilegalidade dos actos de liquidação, cuja quantia a Requerente pagou e é imputável à AT, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

O artigo 43º da LGT “*não faz senão estabelecer um meio expedito e, por assim dizer, automático, de indemnizar o lesado. Independentemente de qualquer alegação e prova dos danos sofridos, ele tem direito à indemnização ali estabelecida, traduzida em juros indemnizatórios nos casos incluídos na previsão (...)*”, como referido no Ac. do STA de 2 de Novembro de 2006, processo 604/06.

Este regime de direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte constitui uma forma de indemnização da AT “*resultante da forçada improdutividade das importâncias desembolsadas pelo contribuinte.*”⁷

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º da LGT e 61.º do CPPT. Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data dos pagamentos que se mostrem efectuados e calculados com base no respectivo valor, até à sua devolução à Requerente, no prazo de execução voluntária da decisão, à taxa legal, nos termos dos artigos 43.º/1 e nº4 e 35.º/10 da LGT, art.º 61.º do CPPT.

“Esta imputabilidade dos erros à Administração é independente da prova da existência de culpa concreta de qualquer dos seus órgãos, funcionários ou agentes, ou mesmo da prova da culpa global dos serviços. E tem-se em conta o serviço globalmente considerado, “independentemente da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passível será culpa dos próprios serviços”⁸

Acrescente-se que, de acordo com o disposto no art.º 24.º/b do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação judicial, vincula a administração tributária a partir do termo previsto para o recurso ou impugnação a restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando todos os actos e operações necessários para o efeito, como é reforçado também pelo art.º 100.º da LGT.

Considera-se também que o art.º 24.º/5 do RJAT, quando refere que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na lei geral tributária e no Código de Procedimento e Processo Administrativo”*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios num processo arbitral.

Desta forma, deve a AT dar execução à presente Decisão, como refere o art.º 24.º/1 do RJAT, determinando o montante a restituir à Requerente e calcular os respectivos juros

⁷ Cit. Guerreiro, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Ed Rei dos Livros, Almedina, 2001, p. 205.

⁸ Cfr. Sousa, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, Ed. VISLIS, nota ao artigo 61.º.

indemnizatórios, devidos desde as datas de pagamentos efectuados até à data do processamento da nota de crédito, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos artigos 35.º/10 e 43.º/1 e 4 da LGT, art.º 61.º do CPPT, 559.º do CC e Portaria 291/2003, de 8 de Abril.

V. DECISÃO

A – CONCLUSÃO

Conclui o presente tribunal arbitral que as liquidações de Imposto do Selo, efectuadas com base na verba 28/28.1 da TGIS, relativamente a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, propriedade da Requerente, objecto dos presentes autos, estão feridas de **ilegalidade**, porque os referidos dispositivos não podem ser interpretados no sentido da sua aplicação a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de Euros), não ultrapassando o VPT de cada um dos ditos andares ou partes essa fasquia legal.

Como resulta da factualidade fixada que nenhum dos andares destinados a habitação, do prédio em propriedade vertical objecto deste processo, tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, **conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS.**

E, pelas razões apontadas no número anterior, são devidos juros indemnizatórios.

B – DECISÃO

Termos em que acordam neste Tribunal Singular:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, anular os actos tributários objecto dos presentes autos no que diz respeito à quantia de € 3.846,14 e condenar a AT a restituir à Requerente os valores do imposto que tenham sido pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, a contar desde a data em que foi efectuado o pagamento.
- b) Condenar a AT nas custas do processo, no montante de € 612,00 (seiscentos e doze euros).

VALOR DO PROCESSO

Em harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **3.846,14** (três mil oitocentos e quarenta e seis euros e catorze cêntimos).

CUSTAS

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € **612,00** (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Outubro de 2016

O Árbitro

(Jorge Carita)

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto no
artigo 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de
1990.*