

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 451/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS; Propriedade total

Requerentes : A..., nif..., residente na Rua ..., nº ...-..., ...-... Lisboa, e B..., nif ..., residente na Rua ..., nº ...-..., ...-... Lisboa

Requerida : Administração Tributária e Aduaneira

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. Em 17/07/015 vieram as Requerentes, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, alínea a), todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT), deduzir pedido de pronúncia arbitral, com cumulação de pedidos, sobre os actos tributários de liquidação de imposto de selo, referentes ao ano de 2014, levados a cabo pelo Exmo. Senhor Director – Geral da Direcção Geral dos Impostos, os quais incidiram sobre um imóvel urbano sito no ..., nº ... e..., em Lisboa, constituído em regime de propriedade total inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., sob o artigo ... (identificado por ...-U...).
2. Apresentaram como fundamentação a ilegalidade das liquidações
3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitro Ana Teixeira de Sousa, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

4. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 02/10/2015..
5. Notificado o dirigente máximo do serviço da Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida” ou “AT”) para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional, foi apresentada resposta em 04/11/2015, subscrita pelos juristas Senhora Dra. C... e D..., em nome e representação da Requerida bem como foi enviado o Processo Administrativo.
6. Face à Resposta da AT o tribunal, através de despacho de 23/11/2015, decidiu, o que não foi contestado pelas partes, que se dispensa a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT, bem como as alegações orais e escritas, sendo o prazo legal para a prolação da decisão sido prorrogado duas vezes até dia 30 de Junho de 2016.

O pedido de Pronúncia arbitral

7. Em síntese, os fundamentos apresentados pelas Requerentes são os seguintes.
8. As Requerentes são comproprietárias em partes iguais (½ cada) de um imóvel urbano sito no ..., nº ... e ..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., sob o artigo ...(identificado por ...-U ...), que adquiriram por doação do seu pai.
9. Este imóvel, como se comprova pela caderneta predial (Doc. 2, está constituído em regime de propriedade vertical e tem 4 Pisos e 5 andares ou divisões independentes, a saber:
 - Loja 97- com o valor patrimonial tributário de 190 880,00€;
 - Loja 98 – com o valor patrimonial tributário de 239 880,00€;
 - 1º andar independente – com o valor patrimonial de 357 670,00€;
 - 2º andar independente – com o valor patrimonial de 357 670,00€
 - Sótão independente – com valor patrimonial de 296 190,00€
10. A 20/03/2015 o Exmo. Senhor Director – Geral da Direcção Geral dos Impostos promoveu três liquidações de imposto de selo, relativas ao ano de 2014, em nome de A..., para o IS ser pago em três prestações e três liquidações de IS, relativas ao ano de 2014, em nome de B..., para ser igualmente pago em três prestações.

11. As liquidações de imposto de Selo ora impugnadas incidiram apenas sobre as frações afetas a habitação (Doc. 1 – endereçando nota de cobrança por metade do imposto por cada titular), ou seja, sobre o 1º andar – IS de €3 576,70; sobre o 2º andar – IS de €3 576,70; e sobre o Sótão – IS de €2 961,90, as quais determinaram um valor total de Imposto de Selo a pagar tudo no valor total de €10 115, 30 de I.S.
12. As Requerentes efetuaram já o pagamento do Imposto de Selo referente liquidação que agora vai impugnada e que no seu entendimento é ilegal pelos vícios apontados, com referência à 1ª prestação, e efetuarão o pagamento das restantes aquando do respetivo vencimento, salvo se entretanto for proferida decisão arbitral favorável.
13. No entendimento das Requerentes, estes actos tributários de liquidação de IS (verba 28.1 da TGSI), são ilegais por erro nos respectivos pressupostos de facto e de direito, porquanto nenhum dos andares ou divisões independentes deste prédio das Requerentes que a AT tributou em sede de IS, Verba 28.1 TGIS, tem um VPT superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) se individualmente considerados.
14. Para a Administração Tributária, há que distinguir entre prédios urbanos em regime de propriedade horizontal e prédios urbanos em regime de propriedade vertical.
15. Nos prédios urbanos em regime de propriedade horizontal, cada fracção é considerada individualmente para efeitos da incidência desta verba, enquanto que nos prédios em propriedade vertical, para a AT, vale o conjunto.
16. Acontece que esta interpretação da AT apenas ocorre em sede da verba 28.1 da TGIS, já que, para efeitos de IMI, IRC, IRS, as fracções são tratadas isoladamente, quer o prédio esteja, quer não esteja, constituído em propriedade horizontal.
17. Ao invés do entendimento da AT, na tributação dos prédios não há distinção em função do tipo de propriedade – vertical ou horizontal –, mas apenas em função da utilização – habitação, comércio, serviços ou outros –, sendo que o tratamento fiscal é sempre efectuado fracção a fracção, com ou sem natureza autónoma.
18. As Requerentes enunciam as disposições legais que apoiam e recortam a aplicabilidade da norma de incidência prevista na verba 28.1 do Código do Imposto de Selo, para concluir que, para o legislador fiscal, a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efectuada entre uns e outros nas regras do Código do IMI, aplicáveis por remissão do

Código do Imposto de Selo, nomeadamente o nº7 do artigo 23º do Código do Imposto de Selo.

- 19.** Considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes andares com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.
- 20.** Ou seja, no caso do prédio da propriedade das Requerentes, só haveria lugar a incidência da Verba 28.1 da TGIS, se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).
- 21.** O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.
- 22.** Claramente, o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fracção autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.
- 23.** O que não é o caso do imóvel em questão, onde todos os andares têm um valor muitíssimo inferior ao limite do milhão de euros.
- 24.** Por outro lado, o legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente, por violação do princípio da igualdade tributária.
- 25.** Com efeito, da leitura da lei não pode resultar tratamento diferenciado numa situação de igualdade objetiva de fracções autónomas, ambas com valor patrimonial tributário inferior a 1 000 000€, uma integrando um prédio constituído em regime de propriedade horizontal, que não será tributada em imposto de selo, em contraposição com outra, com o mesmo valor, que esteja integrada num prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, que será tributada.

26. Não se afigura legítimo, depois de a lei afirmar que o valor é determinado de acordo com as regras do IMI, atribuir ao estatuto jurídico do prédio relevância para poder legitimar tratamento diverso perante situações iguais.
27. Terminam as Requerentes por solicitar ao tribunal que seja declarada a ilegalidade dos actos de liquidação de imposto de selo, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, por violarem a norma de incidência prevista na verba n.º 28 da TGIS, por enfermarem de vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito e ofensa do princípio da igualdade perante a lei tributária devendo, assim, aqueles actos tributários ser anulados, com todas as subsequentes consequências legais, como seja a Administração Tributária proceder à devolução das quantias indevidamente pagas, acrescidas dos juros indemnizatórios a calcular desde a data do pagamento das prestações que estiverem pagas à data da execução da decisão arbitral, em caso de a mesma lhe ser favorável, até à data do reembolso

Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira

28. A Autoridade Tributária e Aduaneira (ou Requerida) apresentou resposta mantendo as liquidações impugnadas com base, resumidamente, nos seguintes argumentos.
29. O que está aqui em causa é uma liquidação que resulta directamente de uma norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.
30. Da noção de prédio do artigo 2.º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios – n.º4 do citado artigo 2.º do CIMI. Logo,
31. Encontrando-se o prédio de que é proprietário, em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal, atribui a qualificação de prédio.
32. Assim as ora Requerentes, para efeitos de IMI e também de imposto de selo, por força da redacção da referida verba, não são proprietária de fracções autónomas, mas sim de um único prédio.
33. Com é consabido, a propriedade horizontal é um regime jurídico específico da propriedade previsto no artigo 1414.º e seguintes do Código Civil, cujo modo de constituição se encontra aí previsto, assim como as demais regras sobre direitos reais.

34. Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes susceptíveis de utilização independente, a lei fiscal atribui relevância a esta materialidade, avaliando estas partes individualmente, nos termos do artigo 12.º e consequentemente, nos termos do art.º 12º, nº3, do C.I.MI., cada andar de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, mas na mesma matriz, procedendo à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte.
35. Tal norma legal releva, deste modo, para efeitos da inscrição na matriz predial, a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, económica e funcionalmente independentes.
36. Tal prédio não deixa, pelo facto de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas à fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.
37. O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº1, da Tabela Geral.
38. Não se vislumbra como, por outro lado, como a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade referido pela requerente.
39. O legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária.
40. O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1 ao consistir na propriedade, de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do C.I.MI., seja igual ou superior a € 1.000 000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.

41. Existe informação vinculativa da Autoridade Tributária com Despacho de concordância de 11.02.2013 do Substituto legal do Director Geral da Autoridade Tributária que fundamenta a posição da Requerida.
42. Pelo que conclui a Requerida que as liquidações estão correctas devendo manter-se e o pedido de pronúncia ser julgado improcedente, absolvendo-se a entidade Requerida do pedido.

Objecto do pedido

43. A questão que as Requerentes pretendem ver decidida é:
 - Legalidade da liquidação do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS (aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro) relativamente ao valor patrimonial tributário global de um edifício, correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários de diversos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

Saneamento

44. O tribunal arbitral é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a) do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.
45. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
46. O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.
47. A procedência de cada um dos presentes dois pedidos depende essencialmente das mesmíssimas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios e regras de direito.
48. Pelo que deve ser admitida a coligação de autores, nos termos do art. 3º, nº1, do RJAT.

II. FUNDAMENTAÇÃO

Factos provados

Com base nas peças juntas pelo Requerente (pedido de pronúncia arbitral, Doc. 1 a 5) junto com esse Pedido; Resposta da A.T e PA.); e na não contestação dos factos alegados pela Requerente pela própria AT, fixa-se a seguinte factualidade:

- 49.** As Requerentes são comproprietárias em partes iguais (1/2 cada) de um imóvel urbano sito no ..., nº ... e..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., sob o artigo ... (identificado por ...-U ...), que adquiriram por doação do seu pai. (DOC.1 e 2)
- 50.** Este imóvel, como se comprova pela caderneta predial (Doc. 2, está constituído em regime de propriedade vertical e tem 4 Pisos e 5 andares ou divisões independentes, a saber:
- Loja 97- com o valor patrimonial tributário de 190 880,00€;
 - Loja 98 – com o valor patrimonial tributário de 239 880,00€;
 - 1º andar independente – com o valor patrimonial de 357 670,00€;
 - 2º andar independente – com o valor patrimonial de 357 670,00€
 - Sótão independente – com valor patrimonial de 296 190,00€
 - 3º
- 51.** Estão em causa as liquidações de IS nºs 2015... 2014; 2015... 2014; 2015... 2014 (DOC. 1 e PA).
- 52.** A liquidação de imposto de Selo ora impugnada incidiu apenas sobre as frações afetas a habitação (Doc. 1 – endereçando nota de cobrança por metade do imposto por cada titular), ou seja, sobre o 1º andar – IS de €3 576,70; sobre o 2º andar – IS de €3 576,70; e sobre o Sótão – IS de €2 961,90, tudo no valor total de €10 115, 30 de I.S.
- 53.** A AT emitiu em nome da Requerente B... as seguintes notas de cobrança de IS referente 2014 e ao prédio em questão:
- 2015..., no valor de € 596,13; 2015..., no valor de € 596,11; 2015..., no valor de € 596,11; 2015..., no valor de € 596,13; 2015..., no valor de € 596,11; 2015...; no valor de € 596,11; 2015..., no valor de € 493,65; 2015..., no valor de € 493,65; 2015..., no valor de € 493,65; e se dão aqui por reproduzidos para todos os efeitos legais (PA).

54. A AT emitiu em nome da Requerente A... as seguintes notas de cobrança de IS referente 2014 e ao prédio em questão:
2015..., no valor de € 596,13; 2015..., no valor de € 596,11; 2015..., no valor de € 596,11; 2015..., no valor de € 596,13; 2015..., no valor de € 596,11; 2015...; no valor de € 596,11; 2015..., no valor de € 493,65; 2015..., no valor de € 493,65; 2015..., no valor de € 493,65 ; e se dão aqui por reproduzidos para todos os efeitos legais (PA).
55. Foram pagas a primeira e a segunda prestação das notas de cobrança emitidas (DOCs.5 e PA).
56. A AT realizou uma avaliação por cada fração ou unidade autónoma (Doc 3) e deu-lhe tratamento autónomo - discriminação e fichas de Avaliação em separado – com valor patrimonial tributário também autónomo, por fração ou unidade independente, que foram notificadas também autonomamente para efeitos de reclamação sobre o respetivo valor unitário.
57. A AT procedeu, ainda, a uma liquidação de IMI por cada fração (Doc 4) ou unidade independente, emitiu notas de cobrança também autónomas, em separado, por fração ou unidade independente que, por sua vez foram endereçadas por metade do respetivo valor liquidado a cada uma das comproprietárias.
58. Ainda por referência à liquidação do imposto de selo, a soma dos valores patrimoniais de todas as fracções que integram o aludido prédio em propriedade vertical, e que se destinam a habitação, perfaz o valor de € 1.011.530,00 com referência ao ano de 2014.

59. Factos não provados

Os factos não provados são considerados irrelevantes para a apreciação do mérito da causa.

O Direito aplicável

O âmbito de incidência da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo

60. Resulta das posições das Partes que a questão essencial nos presentes autos consiste em saber se no caso de prédios em propriedade total, com andares ou divisões 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 e afectação habitacional e utilização independente ou à soma dos VPT correspondentes aos andares ou divisões de utilização independente com afectação habitacional. Ou seja, 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, antes, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.

61. Esta questão já foi apreciada em vários processos no âmbito dos tribunais judiciais e no âmbito da Arbitragem Tributária ¹, não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada nas decisões proferidas.
62. As liquidações efectuadas às Requerentes de IS ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo e referentes ao ano de 2013 deram origem ao Processo 808/2014-T do CAAD, que foi decidido no sentido favorável às Requerentes.
63. Começando por fazer referência às disposições legais relevantes na tomada de decisão do tribunal.
64. A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), foi aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo:

“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 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%.”

65. 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

¹Sobre a aplicação da verba 28 da TGIS no caso de prédios em propriedade vertical, estão já publicitadas decisões no *site* do CAAD, designadamente, nos Processos 50/2013-T; 132/2013-T; 181/2013-T; 183/2013-T; 185/2013-T; 248/2013-T; 240/2013-T; 280/2013-T, disponíveis em www.caad.org.pt.

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).

66. O disposto no CIS, na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º, nº 6 (“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”), quer no artigo 23º, nº 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 (a situação que desencadeia a tributação) desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Selo, independentemente do número de sujeitos passivos, possuidores (enquanto proprietários, usufrutuários ou superficiários) dos bens em causa ².
67. Quanto às taxas, a alínea f) do nº 1 do mesmo artigo 6º, da Lei nº 55-A/2012, prevê a aplicação em 2012 de uma taxa inferior à taxa de 1%, prevista na verba 28.1 da TGIS para prédios com afectação habitacional, distinguindo-se ainda entre os casos de prédios avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,5 %) e prédios com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,8 %).
68. A partir de 2013 a taxa normalmente aplicável é de 1%.

O conceito de prédio utilizado na verba 28 da TGIS

² O disposto na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, quanto à nova verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo, entrou em vigor no dia seguinte à publicação da lei, ou seja, 30 de Outubro de 2012. O artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, prevê disposições transitórias por virtude das quais, nesse primeiro ano de vigência, ou seja, 2012: o facto tributário verifica -se no dia 31 de Outubro (quando, de acordo com o artigo 8º do CIMI, aplicável por remissão do nº 4 do art. 2º do CIS, seria em 31 de Dezembro); o sujeito passivo do imposto é o titular do prédio (n.º 4 do artigo 2.º do CIS) também nesse dia 31 de Outubro; o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011; a liquidação do imposto pela AT é efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012; o imposto deverá ser pago numa única prestação, pelos sujeitos passivos, até ao dia 20 de Dezembro desse ano 2012.

69. O conceito de “prédios com afectação habitacional” utilizado na verba 28.1 ³ 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.
70. No caso dos autos, quer se tome em conta o prédio das Requerentes em propriedade vertical quer cada uma das respectivas divisões dotadas autónomas, trata-se (não vem contestado) de prédio classificado como urbano e habitacional, ao menos parcialmente, de acordo com os critérios estabelecidos nos arts. 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, aplicáveis por remissão do art. 67º do CIS.
71. Assim, está apenas em causa o exacto sentido do aplicação do "valor patrimonial considerado para efeitos de IMI", constante da norma de incidência do imposto do selo no corpo da verba 28 : no caso de prédios em propriedade total mas com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o VPT relevante corresponde à soma do VPT das diversas divisões/andares, como pretende a AT, ou o que há que ter em conta é o VPT de cada um dos respectivos andares ou divisões autónomas, como defende a Requerente?
72. Ora esta disposição está integrada num texto que define como objecto de incidência do imposto do selo a “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 para efeito de IMI**” (*bold nosso*).
73. 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.
74. Assim, a cada prédio corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 80º 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

³ A redacção deste número foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, passando a utilizar-se o conceito “prédio habitacional”, mas as liquidações objecto dos presentes autos referem-se ao ano de 2012.

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.

75. Quanto à liquidação do IMI - aplicação da taxa à base tributável - o art. 119.º, n.º 1 dispõe que “o competente documento de cobrança” contém a “discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta (...)”.
76. 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 ⁴, de acordo com o conceito de prédio definido logo no n.º 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fracção (de território, abrangendo 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 (apresentação e sublinhado nossos). ⁵
77. Assim, quando o n.º 4 do artigo 2º dispõe que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um

⁴ Sobre este aspecto, e na linha do comentário citado na nota anterior, veja-se a fundamentação contida na decisão nº248/2013-T: “A autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se com razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no art. 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano.” Aí se menciona também o n.º 1 do art. 15.º- O, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11 (prevendo que a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos, é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja objecto da referida avaliação) como confirmando a individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas dos prédios urbanos.

⁵Como observado no Proc.132/2013:“As normas (...) elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.”

prédio”, não consagra propriamente um regime excepcional ou especial para os prédios em propriedade horizontal.

- 78.** Cada edifício em propriedade horizontal (artigo 92º) tem apenas uma só inscrição matricial (nº 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (nº 2) e a autonomia matricial concretiza-se na atribuição a cada uma das fracções autónomas, pormenorizadamente descrita e individualizada, de uma letra maiúscula, segundo a ordem alfabética (nº 3). Esta parece ser a especificidade dos edifícios em propriedade horizontal; nos outros casos, de prédios em propriedade vertical ou total, as divisões ou andares com autonomia mas sem o estatuto de propriedade horizontal, a matriz consagra também a autonomia mas evidenciando as unidades com indicação do tipo de piso/andar.
- 79.** Nem convence a argumentação da Requerida de que no caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, não obstante o IMI ser liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do Imposto de Selo da verba n.º 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global dos prédios, e não o de cada um dos seus andares ou partes independentes, porque a verba n.º 28.1 da TGIS é aplicada segundo as regras do CIMI mas “com ressalva dos aspectos que careçam das devidas adaptações”. (sublinhados nossos).
- 80.** Não se vislumbra, portanto, na lei aprovada 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.
- 81.** A interpretação acima sustentada, decorrente da análise da letra da lei e 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.
- 82.** 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 afectação 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 afectação 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, fracção autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”⁶

83. Ora, parece carecer totalmente de adesão à realidade a sustentação da tese de que a detenção de fracções desprovidas de estatuto de propriedade horizontal denuncia maior capacidade contributiva do que se forem providas daquela natureza.
84. Pelo contrário, na maioria dos casos, como evidenciado pela Decisão Arbitral nº 50/2013, “muitos dos prédios existentes em propriedade vertical são antigos, com uma utilidade social inegável, pois em muitos casos acolhem moradores com rendas módicas e mais acessíveis, factores que necessariamente devem ser tidos em conta.”
85. 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 a mesma verba.
86. Tal como decidido em outros processos arbitrais, este tribunal entende que no tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, determinação da base

⁶ Excertos da Decisão no processo nº 50/2014-T, referindo também a Decisão Arbitral no processo nº 48/2013-T, quanto à análise da Discussão da proposta legislativa na Assembleia da República.

tributável, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, por remissão expressa dos arts. 5.º, n.º1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS.

87. Sujeitar ao novo imposto do selo partes autónomas sem o estatuto jurídico de propriedade horizontal ou seja, enquanto se mantém a propriedade vertical e não sujeitar nenhuma das fracções habitacionais se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal constituiria violação do princípio constitucional da igualdade, tratando situações iguais de forma diferente.
88. No caso dos autos, verificando-se que nenhuma das “fracções” de qualquer dos edifícios em causa apresenta, *per se*, “valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, não há lugar a incidência da verba 28 prevista na Tabela Geral do Imposto do Selo.

Dos juros indemnizatórios

89. A par da anulação das liquidações e reembolso dos montantes de imposto indevidamente pagos, as Requerentes solicitaram ainda que lhe fossem liquidados juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43º da LGT.
90. De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, “restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”.
91. Tal é compaginável com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objecto do litígio, compreendendo

o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”.

- 92.** Constitui entendimento do tribunal, acompanhado pela jurisprudência arbitral, que os tribunais arbitrais que funcionam no CAAD integram no âmbito da sua competência os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários.
- 93.** O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.
- 94.** Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT ao dizer que “é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
- 95.** No presente caso, e no decorrer lógico do reconhecimento, pelo tribunal, da ilegalidade das liquidações de IS objecto da petição inicial, haverá lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”.
- 96.** Sendo a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IS imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa os praticou, em manifesto vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito.
- 97.** Consequentemente, as Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre as quantias que pagou indevidamente.
- 98.** Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir às

Requerentes e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

99. Os juros indemnizatórios são devidos desde as datas dos pagamentos e sobre as respectivas importâncias até à do processamento da nota de crédito em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

Conclusão

Assim, o presente tribunal arbitral conclui que as liquidações de Imposto do Selo, com base na verba 28.1 da TGIS, relativamente a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, propriedade das Requerentes, 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.

E, como resulta da factualidade fixada, 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.

Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais pelo que:

- a) Julga procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos liquidação de Imposto do Selo, constante dos identificados documentos de cobrança, na importância total de € 10.115,30 (dez mil, cento e quinze euros e trinta centimos), com a consequente anulação dos mesmos;
- b) Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar as Requerentes das quantias que pagaram;
- c) Condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar às Requerentes juros indemnizatórios, à taxa legal, contados desde a data em que efetuaram os pagamentos até à data do integral reembolso daquelas quantias.

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 10.115,30 (dez mil, cento e quinze euros e trinta centimos), em conformidade com o disposto na al. a) do n.º 1 do art. 97.º-A do CPPT e n.º 2 do art. 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como do art. 306.º do CPC.

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 € 918,00 (novecentos e dezoito euros) nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Junho de 2016

O Árbitro

(Ana Teixeira de Sousa)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.]