

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 453/2016-T

Tema: IS – artigo 28º, da TGIS – Frações habitacionais de prédio não constituído no regime de propriedade horizontal.

ACÓRDÃO

1 RELATÓRIO

A..., LDA. (“Requerente”), contribuinte fiscal n.º..., com sede na Rua..., n.º...-..., em Lisboa, com o capital social de € 5.986,00 (cinco mil novecentos e oitenta e seis euros), matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º conjugado com o art. 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e do art. 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, veio requerer a Constituição de Tribunal Arbitral Coletivo e formular o seguinte pedido de pronúncia:

- (i) Anulação das liquidações de Imposto do Selo dos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, no valor total de € 70.908,20, referentes ao prédio de que a Requerente é proprietária e que deram origem aos documentos de cobrança que identifica;
- (ii) Condenação da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) na devolução à Requerente do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4%, contados desde a data dos pagamentos indevidos até integral reembolso à Requerente daquele imposto indevidamente pago.

Fundamentou o pedido alegando, em síntese, que as liquidações *sub juditio* são ilegais porque cada uma das divisões que constituem o prédio tem um VPT inferior a 1.000.000€, defendendo que é com base no VPT de cada andar ou parte de prédio susceptível de

utilização independente e com afetação habitacional que se determina a sua sujeição a imposto.

Alegou, mais concreta e essencialmente, o seguinte:

A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Av..., n.º..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo..., conforme cópia da certidão matricial que junta (**Doc. n.º 1**).

O prédio em causa encontra-se em propriedade vertical, sendo composto por duas lojas, duas áreas de utilização independente afectas a serviços e vinte e oito áreas de utilização independente afectas a habitação, tudo conforme se retira da consulta da referida matriz predial.

O valor patrimonial tributário (“VPT”) do prédio é € 2.454.410,00.

A 22 de Janeiro de 2016, a Autoridade Tributária procedeu à liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2012, 2013 e 2014, com referência à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), num total de € 53.473,70, nos seguintes termos:

A - Relativamente ao ano de 2012, o total de imposto liquidado ascendeu a € 18.604,70, correspondendo aos seguintes actos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identifica	VPT	Liquidação r	Imposto	Do n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	2
1.º Esq.	€ 59.500	2016...	€ 595,00	3
1.º Frente	€ 57.520	2016...	€ 575,20	4
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	5
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	6
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	7
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	8
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	9

3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	10
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	11
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	12
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	13
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	14
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	15
4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	16
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	17
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	18
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	19
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	20
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	21
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	22
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	23
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	24
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	25
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	26
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	27
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	28
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	29
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,60	30
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	31
Total			€ 18.604,70	

B - Por sua vez, relativamente a 2013, o total de imposto liquidado ascende a € 17.434,50, correspondendo aos seguintes actos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identificação	VPT	Liquidação r	Imposto	Doc n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	32
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	33
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	34
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	35
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	36
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	37
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	38
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	39
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	40
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	41
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	42
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	43
4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	44
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	45
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	46
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	47
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	48
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	49
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	50
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	51
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	52
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	53
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	54
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	55
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	56
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	57
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,60	58

8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	59
		Total	€ 17.434,5	

C - Por último, com referência a 2014, o total de imposto liquidado ascende a € 17.434,50, correspondendo aos seguintes actos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identifica	VPT	Liquidação r	Imposto	Doc n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	60
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	61
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	62
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	63
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	64
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	65
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	66
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	67
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	68
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	69
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	70
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	71
4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	72
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	73
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	74
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	75
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	76
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	77
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	78
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	79
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	80

6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	81
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	82
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	83
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	84
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	85
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,00	86
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	87
Total			€ 17.434,50	

Em Abril de 2016, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento das primeiras prestações do imposto devido com referência ao ano de 2015 – num total de € 5.811,76 - que têm por base uma colecta total € 17.434,50, repartida pelos seguintes actos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identificação	VPT	Documento n.º	Imposto	Doc n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	88
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	89
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	90
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	91
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	92
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	93
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	94
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	95
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	96
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	97
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	98
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	99

4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	100
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	101
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	102
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	103
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	104
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	105
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	106
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	107
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	108
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	109
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	110
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	111
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	112
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	113
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,00	114
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	115
Total			€ 17.434,00	

E em Junho de 2016, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento das segundas prestações do imposto de 2015, num total de € 5.811,38, conforme cópias dos documentos de cobrança que junta (**Docs. 116 a 143**).

A Requerente procedeu ao pagamento do imposto assim liquidado no prazo fixado, conforme se retira dos documentos cujas cópias junta (**Docs. n.ºs 144 a 285**).

A Requerente considera que o imposto liquidado é ilegal por erro de facto e de direito na aplicação da norma de incidência invocada - verba 28.1 da TGIS -, bem como pela violação do regime transitório previsto na Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, no que se refere ao imposto do ano de 2012.

Pedido

Pede a requerente a declaração de ilegalidade e a anulação dos atos tributários em causa.

Constituição do Tribunal Arbitral

Constituído o Tribunal Coletivo em 19-10-2016, após designação dos árbitros signatários pelo Conselho Deontológico do CAAD, foi notificada a Sra. Diretora Geral da AT nos termos do artigo 17º, do RJAT a fim de apresentar resposta e juntar cópia do processo administrativo.

Resposta da AT

No prazo legal, veio a AT apresentar resposta, alegando no essencial e em síntese que o imóvel se encontra descrito na matriz no regime de propriedade total, constituído por 10 pisos e 32 divisões ou andares susceptíveis de utilização independente e para o calculo do VPT, o coeficiente varia consoante o seu destino, e sendo o valor patrimonial tributário total do imóvel referente às divisões destinadas a habitação superior a €1.000.000, o coeficiente de afectação aplicado foi o de 1,00 e de 1,20 às divisões afectas a comércio; sendo esta a informação matricial, de acordo com o artigo 23º, n.º 7 do CIS, a liquidação de imposto do selo em causa, foi efectuada, pela Administração Tributária, tendo em conta a natureza do prédio urbano, nomeadamente as suas divisões afectas à habitação, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI; conclui assim no sentido de que as liquidações de imposto de selo contestadas foram emitidas de acordo com a informação que consta da caderneta predial do prédio, portanto, são válidas e não enfermam de qualquer ilegalidade.

Tramitação subsequente do processo

Prosseguindo os autos, veio a ser proferido despacho, em 2-12-2016, a dispensar a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT e as alegações finais das partes.

Saneamento

Este Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído, tendo sido os árbitros designados pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respetivas formalidades legais e regulamentares (cfr artigos 11º-1/a) e b), do RJAT e 6º e 7º, do

Código Deontológico do CAAD), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas (cf. artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

Não foram identificadas nulidades no processo.

Cumpram apreciar e decidir do mérito do pedido.

2 FUNDAMENTAÇÃO

De facto

2.1 Factos provados:

2.1.1 A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Av..., n.º..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo..., conforme consta da respetiva certidão matricial (**Doc. 1, junto com o requerimento inicial**¹);

2.1.2 O prédio em causa encontra-se em propriedade vertical, sendo composto por duas lojas, duas áreas de utilização independente afectas a serviços e vinte e oito áreas de utilização independente afectas a habitação, tudo conforme se retira da consulta da referida matriz predial (**Doc. 1**);

2.1.3 O valor patrimonial tributário (“VPT”) do prédio é € 2.454.410,00.

2.1.4 A 22 de Janeiro de 2016, a Autoridade Tributária procedeu à liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2012, 2013 e 2014, com referência à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), num total de € 53.473,70, nos seguintes termos:

A - Relativamente ao ano de 2012, o total de imposto liquidado ascendeu a € 18.604,70, correspondendo aos seguintes atos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identifica	VPT	Liquidação r	Imposto	Do
------------	-----	--------------	---------	----

¹ Os documentos a que se fizer referência sem outra menção foram juntos pela Requerente com o seu requerimento inicial.

				n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	2
1.º Esq.	€ 59.500	2016...	€ 595,00	3
1.º Frente	€ 57.520	2016.	€ 575,20	4
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	5
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	6
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	7
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	8
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	9
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	10
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	11
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	12
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	13
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	14
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	15
4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	16
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	17
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	18
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	19
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	20
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	21
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	22
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	23
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	24
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	25
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	26
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	27
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	28
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	29
8.º Dto.	€	2016...	€ 1.188,60	30

	118.860,			
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	31
		Total	€ 18.604,7	

B - Por sua vez, relativamente a 2013, o total de imposto liquidado ascendeu a € 17.434,50, correspondendo aos seguintes atos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identifica	VPT	Liquidação r	Imposto	Doc n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	32
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	33
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	34
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	35
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	36
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	37
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	38
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	39
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	40
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	41
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	42
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	43
4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	44
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	45
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	46
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	47
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	48
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	49
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	50

6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	51
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	52
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	53
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	54
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	55
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	56
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	57
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,00	58
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	59
Total			€ 17.434,50	

C - Por último, com referência a 2014, o total de imposto liquidado ascende a € 17.434,50, correspondendo aos seguintes atos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identificação	VPT	Liquidação	Imposto	Doc. n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	60
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	61
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	62
2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	63
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	64
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	65
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	66
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	67
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	68
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	69
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	70
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	71

4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	72
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	73
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	74
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	75
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	76
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	77
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	78
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	79
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	80
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	81
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	82
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	83
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	84
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	85
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,60	86
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	87
Total			€ 17.434,5	

2.1.5 Em Abril de 2016, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento das primeiras prestações do imposto devido com referência ao ano de 2015 – num total de € 5.811,76 - que tiveram por base uma coleta total € 17.434,50, repartida pelos seguintes atos de liquidação individual efectuados com base no VPT de cada área de utilização independente:

Identifica	VPT	Documento r	Imposto	Doc n.º
1.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	88
1.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	89
2.º Dto.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	90

2.º Esq.	€ 60.320	2016...	€ 603,20	91
2.º Frente	€ 59.700	2016...	€ 597,00	92
2.º Rect.	€ 51.470	2016...	€ 514,70	93
3.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	94
3.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	95
3.º Frente	€ 60.290	2016...	€ 602,90	96
3.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	97
4.º Dto.	€ 60.920	2016...	€ 609,20	98
4.º Esq.	€ 62.370	2016...	€ 623,70	99
4.º Frente	€ 54.470	2016...	€ 544,70	100
4.º Rect.	€ 51.980	2016...	€ 519,80	101
5.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	102
5.º Esq.	€ 62.980	2016...	€ 629,80	103
5.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	104
5.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	105
6.º Dto.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	106
6.º Esq.	€ 61.510	2016...	€ 615,10	107
6.º Frente	€ 60.880	2016...	€ 608,80	108
6.º Rect.	€ 52.490	2016...	€ 524,90	109
7.º Dto.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	110
7.º Esq.	€ 63.310	2016...	€ 633,10	111
7.º Frente	€ 62.660	2016...	€ 626,60	112
7.º Rect.	€ 53.000	2016...	€ 530,00	113
8.º Dto.	€ 118.860,	2016...	€ 1.188,60	114
8.º Esq.	€ 98.140	2016...	€ 981,40	115
Total			€ 17.434,5	

2.1.6 Em Junho de 2016, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento das segundas prestações do imposto de 2015, num total de € 5.811,38 (**Docs. 116 a 143**) e em Novembro de 2016 para proceder ao pagamento das terceiras prestações do imposto de 2015, num total de € 5.811,37 (**Docs. juntos com o requerimento apresentado pela Requerente em 3-1-2017**).

2.1.7 A Requerente procedeu ao pagamento do imposto assim liquidado no prazo fixado (**Docs. n.ºs 144 a 285 e docs. juntos com o requerimento apresentado pela Requerente em 3-1-2017**).

2.1.8 A Autoridade Tributária liquidou o Imposto do Selo autonomamente sobre o valor patrimonial de cada andar afecto à habitação, com base na verba 28.1 da TGIS ...

2.1.9 ... tomando como referência, para a determinação da incidência, o valor patrimonial total dos andares ou divisões afectos à habitação do prédio - € 1.860.470,00, para 2012, e € 1.743.450,00 para os anos seguintes.

2.2 Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise crítica da cópia do processo administrativo junto pela AT e da prova documental junta e não impugnada em articulação com as posições das partes nos respetivos articulados.

2.3 Factos não provados

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

3 O DIREITO

3.1 *Thema decidendum*

A questão essencial a decidir no presente processo passa por determinar, com referência a um prédio urbano não constituído em regime de propriedade horizontal, integrado por

diversas áreas com utilização independente, em parte com afetação habitacional, se o VPT relevante para efeitos da tributação em sede de imposto do selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS deve ser o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares independentes afetos a habitação (VPT total superior a €1,000.000,00) ou se, pelo contrário, deve ser tido em conta para efeitos de incidência do imposto do selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS o VPT atribuído a cada andar ou divisão com utilização independente.

3.2 Fundamentação (cont)

Na sua redação aplicável à situação em análise, a verba 28, da TGIS, dispunha que se encontravam sujeitas a Imposto do Selo as seguintes situações:

«28 — Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 — Por prédio com afetação habitacional² — 1 %;

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

Constituem, assim, requisitos cumulativos de aplicação da norma ínsita na verba 28.1, da TGIS, que o imóvel a tributar seja um prédio urbano “*com afetação habitacional*” e que o seu valor patrimonial tributário, para efeito de IMI, seja superior a € 1 000 000,00.

E o n.º 7, do artigo 23.º do CIS dispõe, quanto à liquidação desse imposto:

“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.”

Sobre a tributação à luz da citada verba 28., da TGIS, surgiram diversas dúvidas quanto à inclusão ou não na regra de incidência do IS dos prédios que se encontram em propriedade vertical, constituídos em frações de uso autónomo e independente, com afetação à habitação, e em que o valor patrimonial tributário, no somatório das frações, é igual ou superior a um milhão de euros, mas em que nenhuma delas, separadamente considerada, para efeitos de IMI, tem valor igual ou superior àquele montante. É que o próprio art.º 28 prevê que o valor patrimonial relevante é o *“utilizado para efeitos de IMP”*, e, no caso de propriedade vertical, cada uma das frações de uso independente é avaliada autonomamente.

A citada norma surge na sequência da proposta de Lei nº 96/XII – 2ª, da Assembleia da República, constante do DAR, I Série, nº 9/XX/2, de 11 de Outubro de 2012, onde se refere que, com a alteração legislativa pretende-se a criação de *“uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros”*. *“Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”*.³

² Redação atual da verba 28.1: *“Por prédio habitacional ou por terreno para construção, cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”* [Redação da Lei nº 83-C/2013, de 31-12.].

³ E aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente: *“O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”*

Apela-se, portanto, a par da criação de mais um mecanismo gerador de receita, à necessidade de dar acolhimento aos princípios de equidade social e justiça fiscal de modo a que contribuam especialmente as pessoas singulares que sejam titulares de casas de valor igual ou superior a € 1 000 000,00.

Parece óbvio que se visou, primeira e principalmente, criar uma forma de propiciar um acréscimo de receita, já que o próprio diploma nada mais diz sobre o assunto, isto sem prejuízo de se ter querido transmitir a ideia de que este acréscimo de receita previsto na norma seria proveniente apenas da tributação daqueles cidadãos individuais que demonstrem uma maior capacidade contributiva através do uso de bens imóveis de elevado valor. E tanto assim é que na verba 28.2 se consideram também como sujeitos a imposto os prédios não detidos por pessoas singulares que tenham a sua sede em países, territórios ou regiões em que vigore a um regime fiscal mais favorável, constantes de listagem ínsita em Portaria do Governo.

Pois bem, tendo em conta a letra da lei, podem-se sintetizar assim os elementos essenciais para a existência de tributação: são tributados em imposto de selo a propriedade, usufruto ou direito de superfície dos *(i)* prédios urbanos, *(ii)* detidos por pessoas singulares, *(iii)* com afetação habitacional, *(iv)* cujo valor patrimonial tributário constante da matriz seja igual ou superior a 1000 000,00€, *(v)* a calcular sobre o mesmo valor patrimonial que é utilizado para efeitos de IMI.

A ter em conta também, como absolutamente essenciais para o caso, as normas do art.º 67º n.º 2 do CIS - quando estabelece que “(...) às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.” - e dos art.º 4º e 12º, do CIMI, contendo a definição do que são prédios urbanos e especificando o último que, para efeitos de tributação em IMI, “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”(VPT) (sublinhado nosso).

Não despicienda é ainda a circunstância de existir remissão expressa sistemática do Código do Imposto de Selo (CIS) para as regras do CIMI (cfr., v. g., 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).

Naturalmente que dúvidas não se suscitariam se cada andar ou parte do prédio constituíssem frações autónomas no regime de propriedade horizontal uma vez que o CIMI dispõe claramente que cada fração é havida como constituindo um prédio (Cfr artigo 2º-4, do CIMI).

Mas o que parece claro é o tratamento paritário dado pelo CIMI entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade total, tratamento justificado pela inexistência de diferenças materiais entre os dois tipos de prédios e, conseqüentemente, ao tratar os dois tipos de prédios do mesmo modo, o legislador deu cumprimento ao princípio constitucional da igualdade.

Por outro lado, tendo especialmente presente que foi a tributação dos denominados “*prédios de luxo*” que esteve na base, como se viu, da criação da citada redação da verba 28.1, da TGIS, esta finalidade da norma só se cumpre quando se considera o prédio urbano na sua função de habitação individual, ou seja, à luz de um conceito de prédio como unidade económica ou tributária independente ou individual, esteja aquele constituído ou não no regime de propriedade horizontal.

Nesta perspetiva e à luz, designadamente, dos princípios constitucionais da igualdade, de justiça e da capacidade contributiva, não podem ser estabelecidas diferenças de tratamento fiscal em sede de aplicação do artigo 28.1, da TGIS, entre um contribuinte dono dum edifício constituído em propriedade horizontal e um outro dono de edifício em tudo idêntico mas não constituído (ou ainda não constituído) no regime de propriedade horizontal.

Assim, sendo o valor a considerar para cálculo da taxa a aplicar para efeitos do estabelecido na verba 28, da TGIS, o *patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*,

este será necessariamente o de cada uma das unidades ou partes do prédio afetas a habitação e com VPT autónomo.

E tem sido nesta linha de conclusões que se se tem orientado, de forma praticamente unânime, a Jurisprudência (Cfr., v. g., as decisões arbitrais proferidas nos processos do CAAD, n.ºs 14/2014-T, 35/2014-T, 245/2014-T, 249/2015-T, 413/2015-T, 432/2015-T530/2015-T, 632/2015-T, 668/2015-T, 743/2015-T, 765/2015-T e 777/2015-T, todas podendo ser consultadas no *site* do CAAD, www.caad.org.pt..

4 O pedido indemnizatório

Pede a Requerente a condenação da AT (Autoridade Tributária e Aduaneira) na devolução à Requerente do imposto indevidamente pago e no pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4%, contados desde a data dos pagamentos indevidos até integral reembolso daquele imposto indevidamente pago.

A Requerente pagou as quantias liquidadas, como se refere em 2.1.7 da matéria de facto fixada.

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 exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia 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 objeto do litígio, compreendendo o*

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

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos 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*” e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

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.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial dos atos de liquidação, há 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 ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa o praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem 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 e desde as datas em que o fez.

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 à Requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cíveis (atualmente 4% ao ano), 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 entretanto).

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

5. DECISÃO

De harmonia com o exposto, este Tribunal decide:

- Declarar a ilegalidade das liquidações objeto destes autos, por carência de base legal e violação, designadamente, do artigos 28º, da TGIS, em conjugação com os artigos 4º e 12º, do CIMI e 23º-7 e 67º-2, do Código do Imposto de Selo

(CIS), na interpretação ora defendida, e, em consequência, julgando procedente o pedido com esse fundamento, decide anular os sobreditos atos de liquidação

- Condenar a Requerida a restituir à Requerente as quantias indevidamente liquidadas e pagas, acrescidas do pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito em que devem ser incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT), às taxas legais que vigorarem até ao reembolso, nos termos do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (e diploma ou diplomas que lhe sucederem); e
- Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do processo.

5. 1 Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 70.908,20

5. 2 Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €2.448,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que, como se determinou anteriormente, ficam totalmente a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 7-2-2017

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

Ana Teixeira de Sousa
(Árbitro Adjunto)

João Menezes Leitão
(Árbitro Adjunto)