

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 367/2017-T**

**Tema: Imposto de Selo – verba 28.1 da TGIS – propriedade vertical – ano 2015.**

## Decisão Arbitral

### 1. Relatório

Em 09-06-2017, A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO ABERTO, Fundo Especial de Investimento Imobiliário, pessoa coletiva n.º..., cuja entidade gestora é a B...– SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO, S.A., pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., ..., ..., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista, de forma imediata, à declaração de ilegalidade do ato de indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2016..., e de forma mediata, à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto de Selo no valor total de 53.363,04 €, referentes ao ano de 2015 e à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo. Ditas liquidações são relativas ao prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo ..., constituído em propriedade vertical e com oitenta e seis divisões suscetíveis de utilização independente, todas destinadas a habitação.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD em 12-06-2017 e notificado à Requerida na mesma data.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º n.º 2 alínea a) do RJAT, foi designado como árbitro a Sra. Doutora Suzana Fernandes da Costa, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, em 03-08-2017, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.

Na mesma data foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 12-09-2017.

Foi proferido despacho, em 12-09-2017, no sentido de notificar a Requerida para, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional e remeter ao tribunal arbitral cópia do processo administrativo dentro do prazo de apresentação da resposta.

Em 11-10-2017, a Requerente apresentou a sua resposta e juntou aos autos o processo administrativo.

Em 13-10-2017, foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerente para, em 10 dias, se pronunciar sobre o pedido de AT de dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, e de dispensa de alegações.

A Requerente juntou aos autos o comprovativo do pagamento da taxa arbitral subsequente em 10-11-2017.

No dia 22-11-2017, foi proferido despacho a decidir pela dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, tendo em conta a posição das partes, ao abrigo do disposto nos artigos 16º alínea c) e 19º do RJAT e da proibição da prática de atos inúteis.

No mesmo despacho designou-se o dia 27-02-2018 para a prolação da decisão arbitral.

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

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

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

## **2. Causa de pedir**

A Requerente começa por referir que apresentou reclamação graciosa da liquidação de Imposto de Selo do ano de 2015, junto do Serviço de Finanças de ... . Reclamação esta que foi expressamente indeferida. A AT fundamentou o indeferimento no facto do prédio em propriedade total ou vertical, ainda que tenha partes ou divisões suscetíveis de utilização independente e se encontrem inscritas separadamente, com valor patrimonial tributário individualmente atribuído, constituir uma única entidade. E, para a AT, sendo a titularidade do imóvel, sem prejuízo da compropriedade, de um único proprietário, o seu valor tributário é determinado pela soma das partes com afetação habitacional, e sendo este igual ou superior a 1.000.000,00 € está sujeito a Imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao Código do Imposto de Selo.

A Requerente refere que o imóvel em causa está descrito na caderneta predial urbana como um prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, consistindo em edifício composto por 84 apartamentos turísticos, sendo quatro do tipo T2 e oitenta do tipo T1, tendo uma cave e sub-cave, denominado "...", com 10 pisos e com 86 andares ou divisões com utilização independente, e com valor patrimonial tributário (VPT) de 6.344.561,63 €.

No entender da Requerente, o prédio em questão não está sujeito a Imposto de Selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), uma vez que o VPT de cada um dos andares ou unidades autónomas, com afetação habitacional, não é superior a 1.000.000 €. A Requerente refere que os VPT dos andares ou unidades autónomas variam entre 57.770 € e 85.640 €.

A Requerente alega que o facto de a propriedade horizontal não estar constituída não reflete qualquer especial capacidade contributiva dos respetivos proprietários face aos

proprietários de prédios idênticos mas sobre os quais a propriedade horizontal tenha sido constituída, caso em que só incide imposto de selo da verba 28.1 quando as frações têm VPT superior a um milhão de euros.

A Requerente faz alusão ao artigo 7º n.º 2 alínea b) do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que impõe que no caso de um imóvel com diferentes partes economicamente independentes, o valor do prédio corresponde à soma dos valores das suas partes.

É também referido o artigo 12º do Código do IMI que determina que cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo VPT.

A Requerente conclui afirmando que apenas os andares ou partes suscetíveis de utilização independente, individualmente considerados, que tenham afetação habitacional e com VPT, utilizado para efeitos de IMI, igual ou superior a 1.000.000 €, são suscetíveis de integrar a norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS.

A Requerente fundamenta a sua posição com as decisões arbitrais dos processos n.º 50/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 183/2013-T, 88/2014-T, 236/2015-T e 213/2016-T.

No seu pedido arbitral, a Requerente alega que não pode a AT somar o VPT apurado individualmente para cada andar de um prédio, para chegar a um valor superior a um milhão de euros e fazer incidir sobre o mesmo imposto de selo.

Para a Requerente, o tratamento diferenciado das frações ou partes de um prédio baseado no facto do mesmo não se encontrar em propriedade horizontal, é violador da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Requerente faz também referência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material, que implicam que a AT trate fiscalmente de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente, tal como se concluiu da decisão arbitral do processo n.º 218/2013-T.

Conclui a Requerente afirmando que a tributação do imóvel em causa em Imposto de Selo nos termos descritos viola os princípios da legalidade e igualdade fiscal, assim como o princípio da verdade material, fazendo a AT tábua rasa dos princípios da segurança jurídica, da tipicidade tributária e da capacidade contributiva, previstos na CRP, na Lei Geral Tributária (LGT), Código do IMI e Código do Imposto de Selo.

Por fim, a Requerente pede a condenação na AT no reembolso do montante pago por força das liquidações impugnadas, incluindo os montantes pagos nos processos de execução fiscal, acrescido de juros indemnizatórios até à data do reembolso.

### **3. Resposta da Requerida**

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta alegando que o que resulta expressamente da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28 TGIS os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária e que a Requerente é proprietária de um único prédio e não de frações autónomas.

Assim, para a Requerida o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência de imposto da verba 28 TGIS seria o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada um dos andares ou divisões, ainda que sejam suscetíveis de utilização independente.

Segundo a AT, o que estará em causa nos autos são liquidações que resultam da aplicação direta de uma norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.

Defende a AT que a aplicação da verba 28 TGIS a situações como a dos autos não consubstancia qualquer violação dos princípios da igualdade, legalidade ou da verdade material, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédios com afetação habitacional e prédios com outras afetações.

A AT fundamenta o seu entendimento na informação vinculativa de 11-02-2013, que defende que para os devidos e legais efeitos, designadamente para efeitos de tributação em

sede de Imposto de Selo, verba 28.1 da TGIS, os prédios constituídos em propriedade total, são considerados pela sua totalidade como um único prédio.

A Requerida refere ainda a decisão do tribunal arbitral do processo n.º 668/2015-T, que julgou improcedente o pedido de pronúncia arbitral mantendo na ordem jurídica as liquidações de Imposto de Selo da verba 28.1 então impugnadas. Faz também alusão ao acórdão n.º 620/2015 do Tribunal Constitucional.

Conclui a AT pedindo a manutenção dos atos tributários sindicados e que se declare a improcedência do pedido arbitral e absolvição do pedido.

Na sua resposta, a AT requereu a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como da apresentação de alegações.

#### **4. Matéria de facto**

##### **4. 1. Factos provados:**

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

1. A Requerente A...– FUNDO ESPECIAL DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO ABERTO, Fundo Especial de Investimento Imobiliário, era, em 2015, proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Loulé, sob o artigo ..., constituído em propriedade vertical e com oitenta e seis divisões suscetíveis de utilização independente, todas destinadas a habitação, conforme caderneta predial junta aos autos como documento 5.
2. Foram emitidas à Requerente as seguintes liquidações de Imposto de Selo do ano de 2015, juntas ao pedido arbitral como documento 4:
  - liquidação n.º 2016... no valor de 849,50 €, relativa à divisão designada pela letra A do imóvel acima referido, cujo VPT é de 84.950,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 591,90 €, relativa à divisão designada pela letra AA do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 632,70 €, relativa à divisão designada pela letra AB do imóvel acima referido, cujo VPT é de 63.270,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 733,70 €, relativa à divisão designada pela letra AC do imóvel acima referido, cujo VPT é de 73.370,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,20 €, relativa à divisão designada pela letra AD do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 582,60 €, relativa à divisão designada pela letra AE do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.260,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 589,70 €, relativa à divisão designada pela letra AF do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.970,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 608,70 €, relativa à divisão designada pela letra AG do imóvel acima referido, cujo VPT é de 60.870,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 849,10 €, relativa à divisão designada pela letra AH do imóvel acima referido, cujo VPT é de 84.910,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 577,70 €, relativa à divisão designada pela letra AI do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.770,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 627,10 €, relativa à divisão designada pela letra AJ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 62.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 694,00 €, relativa à divisão designada pela letra AL do imóvel acima referido, cujo VPT é de 69.400,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 572,20 €, relativa à divisão designada pela letra AM do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.220,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 583,30 €, relativa à divisão designada pela letra AN do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.330,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 583,30 €, relativa à divisão designada pela letra AO do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.330,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 583,30 €, relativa à divisão designada pela letra AP do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.330,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 583,30 €, relativa à divisão designada pela letra AQ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.330,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 572,10 €, relativa à divisão designada pela letra AR do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.210,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 632,70 €, relativa à divisão designada pela letra AS do imóvel acima referido, cujo VPT é de 63.270,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 733,70 €, relativa à divisão designada pela letra AT do imóvel acima referido, cujo VPT é de 73.370,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,20 €, relativa à divisão designada pela letra AU do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,00 €, relativa à divisão designada pela letra AV do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.100,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,00 €, relativa à divisão designada pela letra AX do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.100,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 600,00 €, relativa à divisão designada pela letra AZ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 60.000,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 577,90 €, relativa à divisão designada pela letra B do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.790,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 849,10 €, relativa à divisão designada pela letra BA do imóvel acima referido, cujo VPT é de 84.910,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 492,60 €, relativa à divisão designada pela letra BB do imóvel acima referido, cujo VPT é de 49.260,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 483,20 €, relativa à divisão designada pela letra BC do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.320,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 694,00 €, relativa à divisão designada pela letra BD do imóvel acima referido, cujo VPT é de 69.400,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 572,20 €, relativa à divisão designada pela letra BE do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.220,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 487,10 €, relativa à divisão designada pela letra BF do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 487,10 €, relativa à divisão designada pela letra BG do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 487,10 €, relativa à divisão designada pela letra BH do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 487,10 €, relativa à divisão designada pela letra BI do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 487,10 €, relativa à divisão designada pela letra BJ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 479,60 €, relativa à divisão designada pela letra BL do imóvel acima referido, cujo VPT é de 47.960,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 721,20 €, relativa à divisão designada pela letra BM do imóvel acima referido, cujo VPT é de 72.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,20 €, relativa à divisão designada pela letra BN do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 482,60 €, relativa à divisão designada pela letra BO do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.260,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 469,20 €, relativa à divisão designada pela letra BP do imóvel acima referido, cujo VPT é de 46.920,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 600,00 €, relativa à divisão designada pela letra BQ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 60.000,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 697,80€, relativa à divisão designada pela letra BR do imóvel acima referido, cujo VPT é de 69.780,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 694,00 €, relativa à divisão designada pela letra BS do imóvel acima referido, cujo VPT é de 69.400,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 572,20 €, relativa à divisão designada pela letra BT do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.220,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 616,20 €, relativa à divisão designada pela letra BU do imóvel acima referido, cujo VPT é de 61.620,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 594,30 €, relativa à divisão designada pela letra BV do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.430,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 632,70 €, relativa à divisão designada pela letra BX do imóvel acima referido, cujo VPT é de 63.270,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 721,20 €, relativa à divisão designada pela letra BZ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 72.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 631,00 €, relativa à divisão designada pela letra C do imóvel acima referido, cujo VPT é de 63.100,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,20 €, relativa à divisão designada pela letra CA do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,00 €, relativa à divisão designada pela letra CB do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.100,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 594,10 €, relativa à divisão designada pela letra CC do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.410,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 511,90 €, relativa à divisão designada pela letra CD do imóvel acima referido, cujo VPT é de 51.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 535,40 €, relativa à divisão designada pela letra CE do imóvel acima referido, cujo VPT é de 53.540,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 685,40 €, relativa à divisão designada pela letra CF do imóvel acima referido, cujo VPT é de 68.540,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 721,20 €, relativa à divisão designada pela letra CG do imóvel acima referido, cujo VPT é de 72.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 581,20 €, relativa à divisão designada pela letra CH do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.120,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 602,70 €, relativa à divisão designada pela letra CI do imóvel acima referido, cujo VPT é de 60.270,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 856,40 €, relativa à divisão designada pela letra CJ do imóvel acima referido, cujo VPT é de 85.640,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 856,40 €, relativa à divisão designada pela letra CL do imóvel acima referido, cujo VPT é de 85.640,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 511,90 €, relativa à divisão designada pela letra CM do imóvel acima referido, cujo VPT é de 51.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 511,90 €, relativa à divisão designada pela letra CN do imóvel acima referido, cujo VPT é de 51.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 856,40 €, relativa à divisão designada pela letra CO do imóvel acima referido, cujo VPT é de 85.640,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 856,40 €, relativa à divisão designada pela letra CP do imóvel acima referido, cujo VPT é de 85.640,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 749,60 €, relativa à divisão designada pela letra D do imóvel acima referido, cujo VPT é de 74.960,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 574,70€, relativa à divisão designada pela letra E do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.470,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 483,50 €, relativa à divisão designada pela letra F do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.350,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
  - liquidação n.º 2016 ... no valor de 485,50 €, relativa à divisão designada pela letra G do imóvel acima referido, cujo VPT é de 48.550,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 499,60 €, relativa à divisão designada pela letra H do imóvel acima referido, cujo VPT é de 49.960,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 479,10 €, relativa à divisão designada pela letra I do imóvel acima referido, cujo VPT é de 47.910,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 765,50 €, relativa à divisão designada pela letra J do imóvel acima referido, cujo VPT é de 76.550,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 558,40 €, relativa à divisão designada pela letra L do imóvel acima referido, cujo VPT é de 55.840,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 578,00 €, relativa à divisão designada pela letra M do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.800,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 584,00 €, relativa à divisão designada pela letra N do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.400,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 597,50 €, relativa à divisão designada pela letra O do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.750,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 857,80 €, relativa à divisão designada pela letra P do imóvel acima referido, cujo VPT é de 85.780,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 586,30 €, relativa à divisão designada pela letra Q do imóvel acima referido, cujo VPT é de 58.630,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 627,10 €, relativa à divisão designada pela letra R do imóvel acima referido, cujo VPT é de 62.710,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 694,00 €, relativa à divisão designada pela letra S do imóvel acima referido, cujo VPT é de 69.400,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 572,20 €, relativa à divisão designada pela letra T do imóvel acima referido, cujo VPT é de 57.220,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 591,90 €, relativa à divisão designada pela letra U do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 591,90 €, relativa à divisão designada pela letra V do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;

- liquidação n.º 2016 ... no valor de 591,90 €, relativa à divisão designada pela letra X do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016;
- liquidação n.º 2016 ... no valor de 591,90 €, relativa à divisão designada pela letra Z do imóvel acima referido, cujo VPT é de 59.190,00 €, a pagar em três prestações: abril, junho e setembro de 2016.

3. Nenhum dos andares ou divisões com utilização independente possui um valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros, conforme caderneta predial junta aos autos.

4. A Requerente apresentou reclamação graciosa das liquidações acima indicadas, junto do Serviço de Finanças de Loulé ... .

5. Em 16-03-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, conforme documento 3 junto ao pedido arbitral.

6. A Requerente procedeu ao pagamento de todas as prestações das liquidações de Imposto de Selo supra referidas, conforme documento 4 junto ao pedido arbitral.

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

#### **4.2. Fundamentação da matéria de facto provada:**

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente, nomeadamente as liquidações, a caderneta predial e os comprovativos do pagamento.

#### **4.3. Factos não provados**

Inexistem outros factos com relevo para apreciação do mérito da causa que não se tenham provado.

### **5. Matéria de direito:**

#### **5.1. Objeto e âmbito do presente processo**

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

Sobre esta questão já se pronunciaram, entre outros, os decisões do CAAD proferidas nos processos número 261/2017-T, 260/2017-T, 253/2017-T, 245/2017-T, 164/2017-T, 147/2017-T, 146/2017-T, 123/2017-T, 93/2017-T, 82/2017-T, 529/2016-T, 507/2016-T, 495/2016-T, 485/2016-T, 471/2016-T, 466/2016-T, 465/2016-T, 464/2016-T, 450/2016-T, 439/2016-T, 438/2016-T, 433/2016-T, 431/2016-T e 4258/2016-T, e os acórdãos n.º 0820/17, 0498/16, 0560/16, 01447/16, 01394/16, 01219/16, 0711/16, 0166/16, 047/15, 01352/15, 01344/15, 01534/15 e 01425/14 do Supremo Tribunal Administrativo (STA).

## **5.2. Questão do valor patrimonial tributário relevante para aplicação da verba 28.1 da TGIS**

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

Já para a Requerente a sujeição ao imposto do selo contido na verba n.º 28.1 da TGIS deve ser aferida não pelo valor total do prédio mas pelo valor atribuído a cada uma das partes com utilização independente, em função do VPT respetivo.

Vejamos:

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

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

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

A Lei do Orçamento de Estado para 2014, Lei n.º 83-C/2013 de 31-12, veio alterar a verba 28.1, passando o texto da verba a referir o seguinte:

“28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI – 1%”.

A verba 28.1 TGIS contém um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária que é o de “prédio com afetação habitacional”.

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

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

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

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

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

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

Assim se conclui como no acórdão n.º 50/2013-T do CAAD e no acórdão n.º 047/15 do STA, segundo o qual “se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência da verba 28.1 da TGIS”.

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

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

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

Com efeito, o valor patrimonial relevante para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS é o VPT da parte, andar ou divisão com utilização independente com afetação habitacional, tal como conclui, entre outros, o acórdão n.º 047/15 do Supremo Tribunal Administrativo.

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

Quanto ao princípio da igualdade, concluímos, como no acórdão do CAAD n.º 218/2013-T, dizendo que “a liquidação de Imposto de Selo ora em apreciação viola manifestamente o princípio da igualdade fiscal previsto no artigo 13º da RCP, porque: i) é baseada numa

norma que trata contribuintes que se encontram em situações idênticas de forma bem diferente, não sendo a medida da diferença aferida pela sua real capacidade contributiva; ii) é baseado numa solução legal arbitrária desprovida de qualquer fundamento racional.”

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

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

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

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

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

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

Assim, e na linha da jurisprudência do Tribunal Supremo Tribunal Administrativo e do CAAD, concluímos pela violação do princípio da igualdade fiscal e da capacidade contributiva e, como tal, pela procedência do pedido.

## **6. Outros pedidos**

A Requerente peticiona ser reembolsada “pela totalidade do montante pago por força das Liquidações descritas na presente p.i., incluindo dos montantes pagos por via dos processos de execução fiscal de que foi alvo, acrescido dos juros indemnizatórios que sejam devidos até à data desse reembolso”.

A Requerida na sua resposta nada referiu a respeito dos montantes pagos por via dos processos de execução fiscal instaurados à Requerente.

Neste âmbito, refira-se que entre as competências dos Tribunais Arbitrais que funcionam no CAAD definidas no artigo 2º n.º 1 do RJAT e Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março, não se incluem competências para apreciar atos praticados em execução fiscal, mas apenas para declarar a ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, para além de atos de fixação de matéria coletável e atos de fixação de valores patrimoniais.

Assim, os atos de liquidação de juros de mora e custas em processo de execução fiscal não são de nenhuma das categorias indicadas, pelo que este Tribunal Arbitral não é competente para apreciar a sua legalidade, não se conhecendo desta parte do pedido, tal como já decidiram as decisões do CAAD dos processos n.º 525/2016-T e n.º 351/2017-T.

## **7. Dos juros indemnizatórios**

A Requerente pede a condenação da AT a devolver o tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O artigo 43.º n.º 1 da LGT estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»*.

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

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

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

## **8. Decisão**

Em face do exposto, determina-se:

- a) julgar totalmente procedente o pedido formulado pela Requerente, no presente processo arbitral tributário, quanto à ilegalidade das liquidações de Imposto de Selo, relativas ao ano de 2015, objeto do presente pedido arbitral;
- b) julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o valor do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo;
- c) não conhecer do pedido de reembolso das quantias pagas pela Requerente, a título de juros de mora e custas (1.556,44 €), em sede de execuções fiscais, porquanto o Tribunal é incompetente em razão da matéria para apreciar esta questão, absolvendo-se da instância a Requerida na parte respetiva;
- d) condenar a Requerente e a Requerida no pagamento das custas do presente processo, na proporção do respetivo decaimento.

## **9. Valor do processo:**

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 53.363,04 €.

## **10. Custas:**

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 2.142,00 €, a cargo da Requerente (2,9%) e da Requerida (97,1%), de acordo com o artigo 22º n.º 4 do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 26 de fevereiro de 2018.

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

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa