

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 95/2013-T

Tema: IS - Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) – Propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

Processo n.º 95/2013-T

Requerentes: A... e B...

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

*

I - RELATÓRIO

1. A..., contribuinte fiscal n.º ..., por si e como representante legal de sua filha, B..., contribuinte fiscal n.º ..., ambas residentes na Rua ..., ..., apresentaram, em 29/04/2013, pedido de pronúncia do Tribunal Arbitral, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante designado por RJAT), solicitando ao abrigo dos artigos 97.º da Lei Geral Tributária (LGT), 99.º, alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributária (CPPT), e verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), a

- a. Declaração de ilegalidade e consequente anulação do Imposto do Selo constante de dez notas de liquidação (doc. 25-34) notificadas à requerente A..., que perfazem um valor total de € 5 777.58, e também o imposto de selo constante das notas de liquidação igualmente notificadas à requerente B... (doc.35-44), que perfazem um valor total de €4 358.34€;
- b. Condenação da Requerida no pagamento de juros;
- c. Condenação da Requerida na obrigação de indemnizar as requerentes pela prestação de garantias bancárias efetuadas;

d. Condenação da Requerida no pagamento das custas do processo arbitral;

ou, em alternativa,

e. Declaração de ilegalidade, e a consequente anulação das avaliações efetuadas aos dez fogos individualmente, e bem assim, ordenar a realização de nova avaliação ao prédio como um todo considerado;

f. Suspensão das coletas de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) já liquidadas e pagas, com a sua restituição às Requerentes, nos valores de 468,14€ e 445,27€, respetivamente; ou, em alternativa,

g. Condenação da requerida na obrigação de aplicação da cláusula de salvaguarda por uma só vez, na sequência da suspensão do IMI, ou seja, aumento de 75€ à coleta do IMI no primeiro ano;

h. Condenação da Requerida na devolução de 300€, a cada uma, paga a título de IMI pelos seus andares individualmente tributados;

tudo com referência às liquidações efetuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira - ...º Serviço de Finanças de

2 - O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, tendo o mesmo sido notificado à **Autoridade Tributária e Aduaneira** (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”) em 30 de Abril de 2013.

3 - No pedido de pronúncia arbitral as Requerentes prescindiram de designar árbitro, requerendo a respetiva nomeação nos termos do n.º 1 do artigo 6.º, e da alínea a), do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário árbitro singular do tribunal arbitral, que comunicou a aceitação do encargo no prazo legalmente estipulado, tendo o Tribunal Arbitral Singular sido constituído em 2/07/2013, e as partes foram notificadas na mesma data.

4 – Em 8/10/2013 ocorreu a reunião a que se reporta o art.º 18º do RJAT, tudo conforme Ata junta aos autos, na qual ficou lavrada a opção das partes em apresentarem alegações por escrito, para o que foi fixado um prazo de 10 dias, tendo de imediato ficado sanada a questão da irregularidade na representação em juízo da requerente B..., por sua mãe, anteriormente levantada pela Requerida que, no ato, disse nada ter a declarar sobre a

representação que iria ser formulada com apresentação de procuração forense, o que veio a suceder.

5 – No decorrer da mesma reunião o representante da Requerente levantou a questão da intempestividade da resposta da Requerida, dado que a mesma apenas entrou em 07/10/2013, às 17,34h no CAAD, apresentando requerimento a solicitar o respectivo desentranhamento por a entrega daquele articulado dever ser considerada extemporânea, operando-se, em seu entender, os efeitos da Revelia com as consequências legais daí advenientes.

6 – Os Representantes da entidade recorrida não prescindiram do prazo para vista do requerimento apresentado, declarando que se pronunciariam sobre o mesmo nas alegações, ao que as Requerentes se não opuseram. Ficou ainda decidido pelo Tribunal que a pronúncia sobre as exceções seria apenas efetuada na decisão final.

7 – O Tribunal encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar e decidir o objeto do processo, que não enferma de quaisquer nulidades, gozando as partes de legitimidade, personalidade e capacidade judiciárias.

II – FUNDAMENTAÇÃO

8 – As requerentes sustentam, em resumo, o pedido de pronúncia arbitral atrás referido, nos seguintes factos com relevância para a apreciação das questões suscitadas, que não foram impugnados e que se consideram provados pela prova documental inserida nos autos:

- a) “ As Requerentes são proprietárias em regime de compropriedade (57% pertencentes à 1ª Requerente e 43% pertencentes à 2ª Requerente) de um prédio urbano em regime de propriedade total, sito na Rua ..., em ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., freguesia de ..., constituído por dez fogos de uso independente, que se encontram arrendados na sua totalidade.
- b) Os referidos fogos têm sido, para efeitos fiscais, sempre tratados andar a andar, individualmente, isto é, considerando-se cada andar como uma habitação autónoma e independente.

- c) A Autoridade Tributária tributou em separado cada andar, conforme pode ser observado pelo exame das notas demonstrativas de IMI relativas aos anos de 2011 e 2012 (doc. 1 a 4).
- d) As requerentes, no início de Dezembro, foram notificadas de dez avaliações fiscais quanto ao valor patrimonial tributário, com data de 24 de Novembro de 2012, relativamente a cada um dos dez fogos que compõem o seu prédio, cujo valor patrimonial tributário ascende, na totalidade, a 1 013 560,00 €.
- e) A Autoridade Tributária emitiu uma nota de notificação de avaliação para cada habitação, relativamente ao r/c direito, r/c esquerdo, 1º andar direito, 1º andar esquerdo, 2º andar direito, 2º andar esquerdo, 3º andar direito, 3º andar esquerdo, 4º andar direito, 4º andar esquerdo, considerando todos os fogos individualmente (doc. 5 a 24). As requerentes não reclamaram dos valores apresentados nessas avaliações independentes, com valores patrimoniais tributários “à roda dos cem mil euros cada”, valor esse que terá sido calculado com base nas características próprias e individuais que decorriam sobretudo da sua identidade e autonomia como fogos independentes. As requerentes nunca foram notificadas de uma avaliação única ao seu prédio, considerado na sua totalidade, como uma só unidade e com um valor único de avaliação, a que tivesse sido atribuído um valor patrimonial superior a um milhão de euros.
- f) Posteriormente, as Requerentes foram notificadas das notas demonstrativas da liquidação de IMI juntas aos autos, em que se verifica um montante liquidado a título de IMI para cada andar individualmente, tendo por base valores patrimoniais tributários diferentes e discriminados para o r/c direito, r/c esquerdo, 1º andar direito, 1º andar esquerdo, 2º andar direito, 2º andar esquerdo, 3º andar direito, 3º andar esquerdo, 4º andar direito e 4º andar esquerdo. Apuraram-se, assim, diferentes colectas para cada fogo e suspenderam-se coletas individualmente identificadas, em virtude da declaração de rendas relativa aos arrendamentos anteriores a 1991, suspendendo-se a liquidação relativa ao r/c dt.º, ao r/c esqº, ao 3º andar dtº e ao 3º andar esqº.
- g) As requerentes nunca foram notificadas de nenhuma nota de IMI, onde apenas houvesse sido liquidada uma coleta única, referente a um valor patrimonial único;

nem nunca foram notificadas da suspensão de uma única coleta de IMI, ou seja, da suspensão da totalidade da coleta do IMI; ou em alternativa, de um único aumento de coleta de IMI, no valor de apenas 75€ para o prédio todo.

- h) Em 3 de Abril de 2013 a requerente A... recebeu dez notas de liquidação para pagamento da 1ª prestação de imposto de selo onde se procedia a dez notificações, em envelopes separados, andar a andar, indicando-se, para cada um, valor patrimonial diferente e autónomo, a saber: r/c direito - 566,98 € (1ª prestação - 189€); r/c esquerdo - 566,98€ (1ª prestação - 189€); 1º andar direito - 566,98€ (1ª prestação - 189€); 1º andar esquerdo - 603,35€ (1ª prestação - 201,13€); 2º andar direito - 560,65€ (1ª prestação - 186,89€); 2º andar esquerdo - 597,02€ (1ª prestação - 199,02€); 3º andar direito - 560,65€ (1ª prestação - 186,89€); 3ª andar esquerdo - 597,02€ (1ª prestação - 199,02€); 4º andar direito - 560,65 € (1ª prestação 186,89€); 4º andar esquerdo - 597,02€ (1ª prestação - 199,02€), num total de € 5 777.30 (Doc. 25-34).
- i) Na mesma data, a requerente B... recebeu também dez notas de liquidação para pagamento da 1ª prestação de imposto de selo onde se procedia a dez notificações, em envelopes separados, andar a andar, indicando-se, para cada um, valor patrimonial diferente e autónomo, a saber: r/c direito - 427,72 € (1ª prestação - 213,86€); r/c esquerdo - 427,72€ (1ª prestação - 213,86€); 1º andar direito - 427,72€ (1ª prestação - 213,86€); 1º andar esquerdo - 455,16€ (1ª prestação - 227,58€); 2º andar direito - 422,95 € (1ª prestação - 211,48€); 2º andar esquerdo - 450,38€ (1ª prestação - 225,19€); 3º andar direito - 422,95€ (1ª prestação - 211,48€); 3º andar esquerdo - 450,38€ (1ª prestação - 255,19€); 4º andar direito - 422,95€ (1ª prestação - 211,48€); 4º andar esquerdo - 450,38€ (1ª prestação - 225,19€, num total de 4 358.31€ (Doc. 5-44)”).

9 - Com referência à propriedade deste prédio, inscrito sob o artigo ... da freguesia de ..., em ..., com afetação à habitação, não constituído em regime de propriedade horizontal (portanto, em regime de propriedade vertical), com o valor patrimonial tributário de € 1

013 560¹, a AT liquidou o Imposto de Selo previsto na Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS), na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1%, com referência ao ano de 2012, num total de 10 135, 61€, cuja liquidação foi notificada às Impugnantes separadamente, por cada fração, tudo conforme documentos de notificação juntos.

10 - Por não se conformarem com a liquidação assim efetuada, as Impugnantes reclamam deste Tribunal, em resumo, a declaração de ilegalidade daquelas liquidações, com fundamento em vício de violação de lei, com a consequente anulação de todas as importâncias liquidadas, e a devolução das já pagas a esse título, tudo acrescido do pagamento de uma indemnização correspondente aos juros e outras quantias que tiverem que despende com as garantias bancárias por elas apresentadas, no valor de 258€ e 210€, respetivamente, e do montante das custas suportadas pelas Requerentes no processo de arbitragem no valor de 918€.

11 - Em alternativa, para o caso de improcedência do pedido de anulação principal, requer a anulação das avaliações fiscais independentes dos dez fogos, ordenando-se nova avaliação ao prédio em causa, considerado como um todo, com a consequente anulação das liquidações parciais de imposto de selo, realizando apenas uma liquidação de Imposto de Selo;

12 - E condenar ainda a AT a suspender as vinte liquidações de IMI já efetuadas e pagas, decorrentes destas vinte avaliações ou, em alternativa, a aplicar a cláusula de salvaguarda e aumentar o IMI apenas em 75€, devolvendo-se as importâncias pagas antes da aplicação desta cláusula de salvaguarda.

13 - Notificada em 3/7/2013, por resposta apresentada em 17/09/2013, a Fazenda Pública corroborou os factos descritos, impugnando, porém, a matéria de facto alegada na PI atinente ao estado de conservação do prédio por essa matéria não vir provada, além de que essa questão, em seu entender, é irrelevante para a decisão de fundo.

14 - A AT na sua Resposta, além da defesa por impugnação, excecionou:

- a legitimidade do mandato da primeira requerente para representar em juízo a segunda requerente, B..., questão que se encontra sanada com a apresentação de

¹ Valor correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário de cada fração independente.

procuração forense emitida a favor do Senhor Dr. ..., Advogado, tornando-se inútil, portanto, a análise desta exceção dilatória;

- a ineptidão da petição inicial na parte em que se formula pedido alternativo - “à cautela, em caso de improcedência do pedido principal, para que o tribunal decrete uma nova avaliação do prédio em causa, agora como um todo, com a consequente anulação das avaliações anteriores”;
- a intempestividade da petição em caso de improcedência da exceção de ineptidão da petição inicial acima referida, na parte em que solicita quer a declaração de ilegalidade das liquidações de IMI, que “*as requerentes não identificam*”, quer a declaração de ilegalidade do ato de fixação dos valores patrimoniais que as requerentes também não identificam no seu requerimento inicial, mas que a serem possíveis, deviam ter sido deduzidas as respetivas ilegalidades no Centro de Arbitragem Administrativa no prazo de 90 dias e 30 dias, respetivamente.

15 - Por impugnação, e em resumo, a AT entende que a disposição contida na Verba 28 da TGIS é aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respetivos pressupostos de facto e de direito, incidindo a respetiva taxa de 1% sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00,

16 - Isto porque “ *a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre de diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras. Com efeito, a constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das frações que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do art.º 4.º do CIMI e art.º 1414.º do Código Civil, sendo que um prédio em propriedade horizontal constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídico-tributária. Deste modo, não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade, quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente. Mais, a tributação em sede de imposto de selo obedece ao critério de adequação, na exata medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis de valor elevado, surgindo num contexto de*

crise económica que não pode ser de todo ignorado. Deste modo, não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade, quando, na verdade, estamos perante realidades distintas”.

17 - Entende a AT, em suma, que a medida legislativa está legitimada tendo em vista buscar um máximo de eficácia para a obtenção de receita, atingindo, de forma indistinta, a riqueza manifestada pela titularidade do direito de propriedade sobre imóveis de elevado valor, com afetação habitacional.

18 - A AT contesta também o pedido de indemnização formulado relativamente às despesas suportadas com a prestação de garantia bancária, dado que os Serviços informaram que não existe qualquer processo de execução fiscal instaurado, à data, contra as Requerentes, devendo estas aperfeiçoar a PI nesta parte.

19 – Finalmente, a AT invoca a incompetência do Tribunal Arbitral para condenar a AT no pagamento às Requerentes das custas por elas suportadas, pois, tratando-se de um pedido de custas de parte, essa matéria relativa a custas de parte consta do Regulamento das Custas Processuais e do disposto na Portaria nº 419-A/2009, de 17/04, devendo o pedido, verificados os respetivos requisitos, ser elaborado ao abrigo dessa legislação.

**

20 - As partes apresentaram alegações, B..., suscitando a AT a não verificação da extemporaneidade da apresentação da resposta à PI, questão levantada pela Requerente A... na reunião realizada para efeitos do art.º 18º do RJAT, mediante requerimento que se encontra junto aos autos, pelo facto de a mesma ter entrado apenas às 17,14h do último dia do prazo, isto é, depois do horário de encerramento dos serviços da AT, o que viola o art.º 17 do mesmo RJAT, implicando tal violação, o desentranhamento dos articulados de resposta.

21 - Decidindo de imediato esta questão, o Tribunal entende que as Requerentes não têm razão. Conforme a previsão do nº 4 do art.º 134º do CPC (anterior nº 4 do art.º 143º), “ *as partes podem praticar os atos processuais por transmissão eletrónica ou através de telecópia, em qualquer dia, independentemente da hora da abertura e do encerramento dos tribunais*”. Logo, uma vez que a Resposta da AT deu entrada no CAAD no dia 17,

através de meios informáticos, último dia do prazo, é a mesma tempestiva, independentemente da hora em que tal facto ocorreu. Por outro lado, sendo aplicável aos processos arbitrais, subsidiariamente, o CPPT², há que ter em conta o que está determinado no n.º 6 do seu art.º 110º: “ *a falta de contestação não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante*”.

Assim sendo, a eventual entrada intempestiva da Resposta nunca poderia equivaler à falta de contestação, à confissão ou admissão dos factos alegados, o que, para efeitos do processo civil, se encontra previsto no art.º 566º e seguintes do CPC (anterior art.º 484º e seguintes).

22 - O pedido principal das Requerentes tem como fundamento, em resumo, o seguinte: a liquidação do imposto de selo de 1% previsto na Verba 28º da TGIS que a AT efetuou sobre o prédio sito na Rua Actor Taborda nº 42, inscrito na matriz predial e descrito no artigo ... da freguesia de ..., em ..., composto por dez fogos de uso independente com afetação à habitação, é ilegal, devendo ser anulada, porque se trata de um prédio constituído em regime de propriedade total, com afetação à habitação, e em que nenhum desses fogos independentes possui um valor patrimonial igual ou superior a € 1 000 000,00, a par de que eles são tratados pela AT, para efeitos de IMI, como dez unidades diferentes, devida e independentemente descB...s na matriz predial, sendo que existiram dez avaliações para efeitos de determinação do respetivo valor patrimonial, uma por cada fogo, e dez liquidações de IMI, também uma por cada uma das frações.

Nesta conformidade, as Requerentes fundamentam a sua pretensão no facto de entenderem que, tendo as fracções possibilidade de uso independente e sendo tratadas autonomamente para efeitos de IMI, mesmo tendo o prédio afetação à habitação, como nenhuma delas possui valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1 000 000,00, não se verifica a regra de incidência prevista na Verba 28.1 da TGIS.

23 - A AT contesta esta interpretação dizendo que embora o legislador no CIMI trate autonomamente, na matriz, as frações com uso independente³ e emita notas de cobrança relativamente a cada uma delas, ainda assim considera-as como partes integrantes de um

² Art.º 29º do RJAT

³ Com discriminação e descrição matricial de cada fração e ainda com determinação do respetivo valor patrimonial mediante avaliação específica de cada fração.

único prédio porque, embora tratando-se de frações de uso independente pertencentes a um prédio constituído em regime de propriedade vertical, elas não se podem incluir na norma do n.º 4 do art.º 2.º, que só acolhe como constituindo um prédio “*para efeitos deste imposto*” a fração autónoma de um imóvel que esteja constituído em regime de propriedade horizontal.

Portanto, é essencialmente nesta diferença de interpretações que reside o litígio aqui em apreciação.

III

Vejam

O legislador, por aditamento do art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, conferiu nova redação ao art.º 28.º da Tabela Geral do Imposto de Selo, ordenando a liquidação de imposto de selo sobre:

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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 - Por prédio com afetação 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.

Na aplicação deste preceito têm surgido 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, tenha 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.

Dentro desta base de apreciação o fundamental é decidir, com respaldo na lei, qual o valor patrimonial tributário que deve ser considerado relevante para efeitos de liquidação de imposto de selo nos prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal que sejam formados por frações autónomas de uso independente, com afetação à habitação: é o somatório dos valores patrimoniais de todas as frações ou o valor patrimonial tributário de cada uma das frações? Será que uma fração de uso independente pertencente a um prédio em propriedade total pode ser considerada prédio para efeitos do IS da Verba 28 da TGIS, embora não esteja incluída na definição de prédio do nº 4 do art.º 2º do CIMI, onde só cabem as frações autónomas que estejam integradas em prédio constituído em propriedade horizontal?

Colocadas assim as questões, parece-nos que é necessário iniciar o exercício de interpretação analisando o percurso seguido pelo legislador tendo em vista a introdução desta norma de incidência, por forma a decidir quais os imóveis que aí estão enquadrados para efeitos de liquidação do imposto de selo, ainda assim, sem prejuízo de essa interpretação não ser consensual, como é óbvio.

Nos termos constantes da proposta de Lei nº 98/XX na Assembleia da República, constante do DAR, I Série, nº 9/XX/2, de 11 de Outubro de 2012, 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*”. 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.

É óbvio que se visou primeira e principalmente de uma forma de propiciar um acréscimo de receita⁴, 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 listagem constante de Portaria do Governo⁵.

Aparentemente, é, portanto, lícito, concluir da alteração legislativa que a intenção era tributar a capacidade contributiva revelada pela detenção ou uso, para efeitos habitacionais individuais, de propriedades de elevado valor reveladora de uma utilização, a que alguns já chamaram de “hedonística” e privada, por pessoas de elevado estatuto social, ou seja, e dito de outro modo, destinada a tributar os prédios de luxo usados ou fruídos individualmente por pessoas de elevado estatuto social.

Assim, tendo em conta a letra da lei, podemos enumerar 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 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.

⁴ De que é indicação precisa o facto de a lei considerar que o facto tributário ainda se verifica em 31/10/2012, considerando-se como valor patrimonial para efeitos de liquidação do imposto de selo aquele que corresponder ao valor que resulta das regras do CIMI, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 6º da Lei n.º 55-A/2012, sendo que em relação ao ano de 2012 a taxa será de 0,5% ou 0,8%, conforme o prédio esteja ou não avaliado.

⁵ Sabemos que a opção pela tributação destes prédios tem mais a ver com a tributação também dos casos em que os particulares usam estes veículos para evitarem a exibição da riqueza, o que só confirma a ideia de que o legislador pretendeu tributar a riqueza revelada pela **detenção ou uso** de bens de elevado valor, facto por si demonstrativo também do elevado estatuto social dos fruidores desses imóveis e de uma maior capacidade contributiva.

Havemos de ter em conta também, como absolutamente essencial para a dilucidação do caso, a norma do art.º 67º n.º 2 do CIS, introduzida ela mesma lei 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.”, o art.º 4º do CIMI que contém a definição do que são prédios urbanos e, por sua vez, o art.º 6º que elenca as diversas categorias de prédios urbanos.

Porém, se retivermos as ideias atrás expressas que presidiram, a nosso ver, à tributação dos chamados prédios de luxo, então temos que considerar o prédio urbano na função de habitação individual, o que o CIMI contempla, quando trata individualmente para efeitos desse imposto todas as frações de um prédio, quer as mesmas sejam parte de um prédio constituído em propriedade horizontal ou em propriedade vertical. O critério relevante utilizado no Código é o conceito de unidade económica com suscetibilidade ser utilizada autonomamente. Isto mesmo para os edifícios constituídos em regime de propriedade horizontal que, segundo o art.º 92º do CIMI, são tratados mediante uma só inscrição matricial para todo o prédio, sendo porém cada uma das frações autónomas pormenorizadamente descB... e individualizada pela letra que lhe competir segundo a ordem alfabética.

Dito de outro modo, o CIMI trata autonomamente todas as frações de um imóvel suscetíveis de utilização independente, quer na avaliação, quer na inscrição e descrição matricial, quer ainda na própria função liquidadora quando realiza liquidações e emite notas de cobrança por cada fração.

Se o legislador do imposto de selo manda considerar as regras do CIMI ao referir-se ao valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI, e que o imposto incide sobre o valor patrimonial constante da matriz, a verdade é que, estando o CIMI estruturado para considerar como unidades tributárias independentes ou individuais, por assim dizer, as diversas frações de um prédio, esteja ele constituído ou não em propriedade horizontal, é adequado concluir, com alguma segurança, que o legislador do imposto de selo admite um conceito diverso do legislador do IMI porque os objetivos e fundamentos da tributação são diversos, pelo que o valor a considerar será o que a matriz contém à data prevista na lei para cada fração. Não há diferença relevante absolutamente nenhuma no Código do IMI quanto às regras para a tributação de uma fração autónoma com afetação à habitação das de

um prédio em propriedade horizontal ou de uma fração de uso independente de um prédio em propriedade vertical, a não ser que, formalmente, a fração autónoma do prédio em propriedade horizontal é denominada como prédio no art.º 2º, nº 4, e as outras não.

Diremos nós que prevaleceram mais as preocupações de conveniência e simplificação das regras administrativas, ou as respeitantes à conservação em boa ordem das matrizes prediais, ao qualificar-se como prédio a fração autónoma nos termos do art.º 2º, do que propriamente as relacionadas com a incidência.

A definição legal de prédio para efeitos de tributação do património, vem sendo a mesma desde o Código da Contribuição predial de 1963, e em que a doutrina reconhece três elementos essenciais de natureza constitutiva: que se trate de uma realidade material ou que se concretize numa fração de território (elemento físico); que essa realidade faça parte de um património de uma pessoa singular ou coletiva elemento jurídico) e que seja suscetível de rendimento em condições normais (elemento económico)⁶.

Por isso, o que se pretende, a final, saber é, admitindo como pacífico que só estão abrangidos os prédios urbanos afetos a habitação, se a expressão “prédio” referida na Tabela é coincidente com o conceito fiscal de prédio no rigor jurídico da definição atrás referida.

Já há jurisprudência do CAAD, Proc.º 50/2013-T, que decidiu que “... *na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação em concreto do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluímos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e á sua utilização*”.

Salvo melhor opinião, e por todas as razões atrás expostas, somos levados a concordar com a decisão de que é a relevância económica emergente da realidade conjunta de prédio urbano e respetiva utilização que se visou tributar em imposto de selo, apelando a regras já constantes do CIMI para a determinação dos outros elementos de incidência,

⁶ Ver “*Os Impostos sobre o Património Imobiliário – O Imposto de Selo – Anotados e Comentados*”, Ed Engifisco, de J Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas, pag.101 e seguintes, em anotação ao art.º 2º do CIMI. Ver ainda “*A contribuição Predial e o Imposto sobre a Indústria Agrícola - Legislação, Notas e Comentários*”, 4ª Ed. Coimbra Editora, de António Manuel Cardoso Mota, no mesmo sentido.

nomeadamente os relacionados com o valor patrimonial tributário inscrito na matriz que deverá ser igual ou superior a 1 000 000,00€.

IV

Mas será que o valor patrimonial tributário relevante para comparar com o limite fixado na Verba 28 é o que resulta dessa inscrição autónoma, por cada fração, ou antes o somatório dos valores das frações com afetação à habitação quando estejam em causa prédios edificados por frações de uso independente mas em que não esteja verificado o estatuto jurídico inerente à propriedade horizontal?

A AT entende na sua Resposta que o art.º 2º, n.º 4 do CIMI é claro e que, independentemente de cada andar ou parte do prédio não constituído em propriedade horizontal ser suscetível de utilização independente e ser considerado na inscrição matricial com valor patrimonial tributário próprio, para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade, pois as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio.

Ou seja, “...a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre de diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras”. Só a constituição em regime de propriedade horizontal permite a cisão/divisão da propriedade total, pelo que o valor a considerar será o somatório dos valores das frações sempre que se trate de prédio em propriedade total.

Estamos, portanto, perante uma interpretação eminentemente literal ⁷ que se atem à definição de prédio constante do citado art.º 2º, mesmo para efeitos de imposto de selo.

Ao contrário, as Requerentes apelam a outros fundamentos para defender a tese de que o valor patrimonial relevante é o valor de cada fração autonomamente considerado, porque

⁷ Convicção assumida na Informação Vinculativa-Proc.º 2013000226-IVE n.º 4599, com despacho de concordância do Substituto Legal do Director-Geral da AT (in Portal das Finanças).

esse mesmo valor resulta de atos individuais de avaliação para cada fracção por altura da avaliação geral e de liquidação separada por cada fracção.

A Lei nº 55-A/2012, no seu art.º 67º, nº 2, determinou que às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral se aplica subsidiariamente o CIMI. Por seu turno, o Código do IMI prevê que a inscrição na matriz de um imóvel constituído por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o IMI liquidado individualmente por cada uma das partes. Daí que acompanhemos a tese do Acórdão proferido no Procº 50/2013-T quando refere que *“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 do novo imposto”*.

A verba 28 tributa os prédios com valor igual ou superior a um milhão de euros, mas o valor a considerar para efeitos deste imposto é o valor tributário para efeitos de IMI. Na situação dos autos estamos perante um prédio em regime de propriedade total composto por cinco andares –r/c, primeiro, segundo, terceiro e quarto - cada um com duas partes ou fracções susceptíveis de utilização independente, todas elas afetas à habitação, mas em que nenhuma tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1 000 000,00 de euros, pelo que a liquidação de Imposto de Selo da verba 28 da TGIS realizada pela AT, tendo como referência ao somatório da fracções com utilização independente enferma do vício de violação de lei.

Se o mesmo prédio estivesse constituído em regime de propriedade horizontal nenhuma das fracções seria tributada em imposto de selo, pelo que a tributação em IS não pode decorrer de forma diferente da que se verifica em IMI (fracção a fracção ou fogo a fogo) só porque se altera o estatuto jurídico do prédio sem que, materialmente, haja qualquer diferença de tratamento do prédio para efeitos de IMI, porque o legislador trata da mesma forma ambos as situações.

Tributar-se a mesma realidade material de forma diferente apenas com base na realidade jurídico-formal violaria o princípio da igualdade tributária porque o legislador não pretendeu tratar de forma diferente o que materialmente é igual, e esta convicção mais reforçada sai quando constatamos a desnecessidade de nova avaliação das fracções ou partes que já tiverem sido avaliadas em caso de transformação de prédio inscrito na matriz em regime de propriedade total para prédio constituído em regime de propriedade horizontal.

Tudo visto, afigura-se violadora das normas citadas a conduta adoptada para a liquidação de IS, com referência ao prédio dos autos, ou seja, os prédios não possuidores do estatuto da propriedade horizontal, compostos por partes ou fracções de uso independente, com afetação à habitação, só estão sujeitos ao imposto de selo da Verba 28 quanto às unidades em que o respetivo valor patrimonial seja igual ou superior a um milhão de euros.

Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objeto do presente processo – pedido principal -, por vício de violação de lei que impede a renovação dos atos, fica prejudicado o conhecimento dos vícios imputados pelas Requerentes aos restantes pedidos alternativos, por inutilidade, nomeadamente aos atinentes a novas avaliações, suspensão de liquidações, aplicação de cláusula de salvaguarda e reembolso de quantias pagas.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelas Requerentes aos actos cuja declaração de ilegalidade pediram, nomeadamente o pedido de anulação das avaliações e as questões ligadas às liquidações de IMI.

Indemnização

No que se refere aos pedidos complementares do pedido principal de condenação da Requerida em indemnização dos “*juros e outros encargos que tiverem que despender com a garantia bancária*”, há que concordar com a Requerida.

Com efeito, vem invocado na PI que deverão ser pagos os juros suportados pelas requerentes com a prestação de garantia bancária, bem como outros encargos inerentes, sem que os mesmos estejam quantificados.

Por outro lado, podendo a garantia ser prestada, nos termos do art.º 53º da LGT e art.º 169º do CPPT tendo em vista a suspensão da execução fiscal, a prestação de garantias em outras fases da cobrança não está contemplada na lei, até por falta de utilidade tendo em vista o fim legal a que se destina.

Consequentemente, não vindo provada nem a existência de execução na qual tenha sido prestada garantia nem os custos efetivos da respetiva prestação, há que considerar insubsistente o pedido, pelo que o mesmo vai indeferido.

Custas de parte

Requereram ainda as impugnantes a condenação da AT no pagamento das custas suportadas com a interposição do pedido arbitral.

Também aqui a AT tem razão.

Por um lado, observando a norma que enumera as matérias para as quais o tribunal arbitral (art.º 2º do RJAT) é competente, não consta a pertinente à matéria deste pedido.

Por outro lado o regime legal das custas de parte encontra-se estabelecido no Regulamento das Custas Judiciais, ou seja, em caso de procedência da ação, e após o trânsito em julgado, a parte vencedora pode, nos termos dos seus art.º 25º e 26º, solicitar à parte vencida o pagamento do montante das custas suportadas com a ação, calculado nos termos da lei.

É, pois, um pedido que não cabe ao Tribunal decidir, o que conduz à absolvição da Requerida da instância nesta parte.

V - DECISÃO

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade, com a consequente anulação dos atos de liquidação de imposto de selo atrás devidamente identificadas.
- b) Julgar improcedente o pedido de indemnização a título de encargos com a prestação de garantia bancária;
- c) Julgar igualmente improcedente o pedido de condenação da AT no pagamento das custas de parte.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º, 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 € 10 135,61.

Custas

As custas, na importância de € 918,00 [Tabela I, anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária], ficam integralmente a cargo da requerida [artigo 22º-4, do Regulamento do CAAD em matéria de arbitragem tributária]

- Notifique-se.

Lisboa, 2013-12-16

O Árbitro
(José Ramos Alexandre)