

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 351/2015-T

Tema: Imposto do Selo – Verba 28 TGIS – Propriedade Total – Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão)

*Substitui a decisão arbitral de 18 de abril de 2016

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 01 de Junho de 2015, A... titular do NIF..., com domicílio fiscal na Rua ..., n.º..., ..., em Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação do Imposto do Selo, referentes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante TGIS), efectuadas por referência aos anos de 2012, 2013 e 2014, respeitantes a 6 unidades independentes do prédio urbano em regime de propriedade total sito no n.º ... da Rua ..., concelho de Lisboa, com o artigo matricial ... da freguesia das ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., no valor total indicado de € 36.592,09.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:
 - a. a ilegalidade da liquidação de IS sobre a soma do VPT das divisões susceptíveis de utilização independente que integram cada o prédios, em regime de propriedade total ou vertical, identificado nos presentes autos;

- b. violação do princípio da legalidade tributária ínsito no art.º 8.º da Lei Geral Tributária e 103.º da Constituição da República Portuguesa;
 - c. violação do Princípio da igualdade constitucionalmente consagrado;
 - d. a taxa aplicável às liquidações identificadas nas als. a) a f) do intróito é 0.5% e não 1% como foi aplicada, e que o valor sobre o qual incide a taxa deverá ser o valor relevante para efeitos de IMI em 2011, e não em 2012.
3. No dia 02-06-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o Exm.º Sr. Dr. Fernando Pinto Monteiro como árbitro do tribunal arbitral singular, tendo o mesmo comunicado a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 28-07-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 07-09-2015.
7. No dia 03-11-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. Foi proferida decisão arbitral, notificada às partes no dia 19-05-2016.
9. Inconformada com a referida decisão, a Requerida apresentou impugnação dirigida ao Tribunal Central Administrativo do Sul.

10. Por acórdão datado de 25-06-2019, o Venerando Tribunal Administrativo do Sul julgou procedente a impugnação apresentada pela Requerida, com as legais consequências.
11. Tendo o Conselho Deontológico do CAAD conhecimento do falecimento do Exm.º Senhor Dr. Fernando Pinto Monteiro, árbitro do tribunal arbitral singular constituído neste processo, por despacho de 21-10-2019, o Exm.º Sr. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, proferiu despacho, impõe-se designar em sua substituição
12. No dia 19-11-2019, foi o ora signatário nomeado árbitro no presente processo.
13. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A requerente é cabeça de casal das heranças indivisas de B..., C... e D... .
- 2- O prédio urbano em regime de propriedade total sito no n.º ... da Rua ..., concelho de Lisboa, com o artigo matricial ... da freguesia das ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., faz parte das heranças não partilhadas de C..., D... e E... .

-
- 3- O imóvel foi originariamente propriedade de C..., falecida em 11-04-1994, a quem sucederam, como herdeiros legitimários:
- i. D..., seu segundo marido, de quem não teve filhos e que (ele segundo marido) não deixou descendência;
 - ii. E..., seu filho único, nascido do seu primeiro casamento.
- 4- Como herdeiros testamentários, sucederam três dos seus netos:
- i. A...;
 - ii. F...;
 - iii. G... .
- 5- Não se procedeu à partilha dos bens de C... .
- 6- Em 08-02-1996 faleceu o segundo marido de C..., D..., sem herdeiros legitimários.
- 7- D..., deixou testamento, instituindo sua herdeira universal a sua mulher, C..., que lhe pré-falecera. Por força do direito de representação na sucessão testamentária, ocupou o lugar de C..., na sucessão do seu marido, o seu único filho, E... .
- 8- Não se procedeu à partilha dos bens de D... .
- 9- Em 03-06-2004 faleceu o filho de C..., E..., a quem sucederam:
- i. H...;
 - ii. A...;
 - iii. I...;
 - iv. J...;
 - v. K...;
 - vi. L... .
- 10- Não se procedeu à partilha dos bens de E... .
- 11- O prédio em regime de propriedade total sito no n.º ... da Rua ..., concelho de Lisboa, com o artigo matricial ... da freguesia das ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., é composto por 2 caves, r/c, 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andares com utilização independente, sendo que:
- a. as 2 caves e os 1.º a 4.º andar são destinados à habitação;
 - b. o r/c está afecto a serviços.

-
- 12- Anualmente, a AT, para efeitos de IMI, procedeu às operações legais de liquidação deste imposto, a partir do valor patrimonial tributário de cada uma das suas 7 unidades física e economicamente autónomas.
 - 13- Apesar da autonomia física e económica de 6 das 7 partes que compõem o edifício o permitir, até à apresentação do pedido arbitral o prédio não foi constituído em propriedade horizontal.
 - 14- A soma do valor patrimonial de cada uma das suas aludidas unidades ascende a € 1.056.062,21.
 - 15- Em 27-11-2012 a AT emitiu 6 notas de liquidação da verba 28.1 da TGIS, nos termos da Lei 55A/2012, art. 6.º, n.º 1/f/ii), correspondente às 2 caves e 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andar do prédio em questão nos presentes autos.
 - 16- Em 27-03-2013, voltou a liquidar imposto de selo da verba 28.1. com referência ao ano de 2013, correspondente às 2 caves e 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andar do prédio em causa, pagáveis em 3 prestações, com excepção da cave A pagável em 2 prestações.
 - 17- No dia 22-03-2014 e com referência ao ano de imposto 2013, a AT procedeu à liquidação da verba 8.1 da TGIS, pagáveis em 3 prestações, com excepção da cave A pagável em 2 prestações.
 - 18- No dia 1 de Dezembro de 2014, as terceiras prestações da cave e 1.º a 4.º andar e a 2.ª prestação da cave A, do ano de imposto de 2013, foram liquidadas, no valor total de € 3.579,93.
 - 19- No dia 20-03-2015, com referência ao ano de imposto de 2014, a AT emitiu 6 liquidações de imposto de selo.
 - 20- No dia 14 de Abril de 2015, as primeiras prestações do imposto liquidado com referência às 6 unidades independentes da cave e 1.º a 4.º andar e a 2.ª prestação da cave A, do ano de imposto de 2014, foram liquidadas, no valor total de € 3.579,98.
 - 21- Todas as referidas liquidações foram efectuadas tendo em consideração não o valor do prédio como um todo, mas a partir do valor patrimonial unitário de cada um dos fogos que o compõem.
 - 22- A Requerente procedeu aos seguintes pagamentos:

- a. no dia 1 de Dezembro de 2014, as terceiras prestações da cave e 1.º a 4.º andar e a 2.ª prestação da cave A, do ano de imposto de 2013, no valor total de € 3.579,93;
- b. no dia 14 de Abril de 2015, as primeiras prestações do imposto liquidado com referência às 6 unidades independentes da cave e 1.º a 4.º andar e a 2.ª prestação da cave A, do ano de imposto de 2014, no valor total de € 3.579,93.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i. da matéria de excepção

a. Da extemporaneidade parcial do pedido de pronúncia arbitral

Começa a Requerida a sua defesa, por arguir a extemporaneidade (e não intempestividade, como vem referido na Resposta) parcial do pedido de pronúncia arbitral, relativamente ao pedido de apreciação da legalidade das liquidações e prestações do imposto de selo dos anos de 2012 e de 2013.

Argumenta a Requerida que não tendo sido instaurado, quanto a estas liquidações e prestações de imposto de selo, qualquer procedimento administrativo de iniciativa da Requerente, os correspondentes prazos de pagamento voluntário terminaram, respectivamente em 20 de Dezembro de 2012, 30 Abril de 2013, 1 de Agosto de 2013 e 30 de Novembro de 2013, para as liquidações do ano de 2012, e 30 de Abril de 2014, 31 de Julho de 2014 e 30 de Novembro de 2014, para as liquidações e prestações do ano de 2013.

Conclui a Requerida que o pedido de constituição do Tribunal arbitral, datado de 01-06-2015, apenas foi apresentado no prazo previsto no art.º 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, relativamente à contestação da 1.ª prestação do imposto de selo do ano de 2014, cuja prazo de cobrança voluntária terminou em Abril de 2015.

Não obstante, conforme resulta dos artigos 23.º e 72.º da petição inicial, a Requerente argui a nulidade, relativamente a todas as liquidações objecto da presente acção arbitral, formulando igualmente o pedido de que o Tribunal “*se digne declarar nulas ou, pelo menos, anular, as liquidações*” impugnadas.

Ora, nos termos do art.º 102.º, n.º 3 do CPPT, “*Se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo*”.

Daí que não se verifique a arguida a extemporaneidade parcial do pedido de pronúncia arbitral, relativamente ao pedido de apreciação da legalidade das liquidações e prestações do imposto de selo dos anos de 2012 e de 2013, sem prejuízo de, relativamente a tais liquidações não poder ser conhecida qualquer anulabilidade, por ter, nessa parte, caducado o direito de acção da Requerente.

*

b. Da incompetência do Tribunal Arbitral

Argui também a Requerida que o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, face ao disposto no art.º 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade de uma prestação do acto de liquidação, que não é em si nenhum acto tributário, não havendo dúvida, pelo valor do processo e por todos os documentos a ele juntos, que a Requerente impugna, exclusivamente, as notas de cobrança que constituem as 1.ªs prestações do imposto de selo do ano de 2014.

Invoca a Requerida em seu abono o decido no processo arbitral n.º 726/2014-T do CAAD.

Ressalvado o respeito devido julga-se não assistir razão à Requerida.

Com efeito, tem sido jurisprudência recorrente dos Tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal que:

- i. “Na interpretação das peças processuais devem observar-se os critérios impostos pelos princípios do moderno processo e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, pelo que o tribunal deve extrair da redacção dada ao pedido na petição inicial o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, estabelecendo, ainda que com recurso à figura do pedido implícito, qual a verdadeira pretensão de tutela jurídica.”¹;
- ii. “Na interpretação das peças processuais são aplicáveis, por força do disposto no art. 295.º do CC, os princípios da interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 236.º, n.º 1, do CC, o declaratório normal ou razoável deva retirar das declarações escritas constantes do articulado, sendo também de observar que os rigores formalistas na interpretação das peças processuais estão hoje vedados pelos princípios do moderno processo civil e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva (cfr. art. 20.º da CRP), motivo por que o tribunal deve extrair do

¹ Cfr. Ac. do STA de 16-12-2015, proferido no processo 01508/14, disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

pedido que lhe é feito o sentido mais favorável aos interesses do peticionante, indagando da sua real pretensão.”²;

- iii. “a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, (...) tem vindo a adoptar uma posição de grande flexibilidade na interpretação do pedido quando, em face da concreta causa de pedir invocada, se possa intuir qual a verdadeira pretensão”³;
- iv. “Porque os rigores formalistas na interpretação das peças processuais estão hoje vedados pelos princípios do moderno processo civil e bem assim pelo princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, justifica-se alguma benevolência na interpretação da petição inicial”⁴.

Ora, o Requerimento inicial é expresso no sentido de que a Requerente pretende que seja sindicada a legalidade dos actos de liquidação de imposto do selo, relativamente aos prédios, e aos anos, que ali são indicados, apesar de, reportar os actos de liquidação às notas de cobrança que lhe foram entregues, até porque, como refere a Requerente, não lhe foram notificados quaisquer outros actos, estando, naturalmente, o acto de liquidação integrado na nota de cobrança.

De resto, as ditas “*notas de cobrança*”, mencionam expressamente que “*Poderá reclamar ou impugnar a liquidação...*”.

Não obsta à conclusão formulada a circunstância de a Requerente ter indicado, de forma eventualmente incorrecta, o valor da causa, já que tal circunstância apenas poderá determinar a correcção do valor da causa, sendo certo que, na identificação de várias das liquidações objecto do pedido arbitral que apresentou, incluindo todas as relativas ao ano de 2014, a Requerente fez constar o valor total da respectiva colecta.

Daí que não restem dúvidas ao Tribunal que a Requerente pretende pronúncia sobre a legalidade dos actos de liquidação e não das notas de cobrança, pelo que deve improceder, também, esta excepção.

² Cfr. Ac. do STA de 08-01-2014, proferido no processo 032/13.

³ Cfr. Ac. desse TCA-Norte de 12-04-2018, proferido no processo 02291/14.0BEPRT.

⁴ Cfr. Ac. desse TCA-Norte de 21-06-2018, proferido no processo 02059/11.6BEBRG.

ii. do fundo da causa

a. Da nulidade das liquidações.

Como se viu já, a Requerente argui, para além da anulabilidade, a nulidade das liquidações, arguindo que *“os actos de liquidação objecto da presente acção são nulos, pois que ofendem de forma evidente o conteúdo essencial de um direito fundamental, o direito à igualdade que, no direito dos tributos se traduz no princípio da capacidade contributiva.”*.

Nesta matéria, tem sido jurisprudência reiterada que *“Em regra, os vícios dos actos administrativos e tributários implicam a sua mera anulabilidade, só ocorrendo nulidade quando falte qualquer elemento essencial do acto, quando a lei expressamente o determine, ou quando se verifiquem as circunstâncias referidas nas diversas alíneas do n.º 2 do artigo 133.º do CPA, designadamente quando ocorra ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental.”*⁵.

Nesse sentido, tem sido igualmente considerado que:

“III - Não existem direitos fundamentais absolutos.

IV - No entanto, as restrições aos direitos fundamentais não podem ofender aquele mínimo para além do qual o direito fundamental deixa de o ser, fica esvaziado enquanto tal.

*V - Esse mínimo intocável constitui o chamado conteúdo ou núcleo essencial de cada direito fundamental.”*⁶.

Também os Tribunais Centrais Administrativos têm entendido que:

*- “O “conteúdo essencial de um direito fundamental” previsto no artigo 161.º n.º 2 alínea d) do NCPA, reporta-se ao núcleo duro de um direito, liberdade e garantia ou análogo, à ofensa chocante e grave de um princípio estruturante do Estado de Direito ou de outro direito fundamental suficientemente densificado na lei ordinária, só gerando a nulidade do acto administrativo quando, em consequência desse acto seja afectado a essência do valor fundamental que justificou a criação do direito em causa, sem o qual o mesmo não pode subsistir.”*⁷;

⁵ Ac. do STA de 25-05-2011, proferido no processo 091/11.

⁶ Ac. do STA de 10-03-2010, proferido no processo 04662.

⁷ Ac. do TCA-Norte de 17-11-2017, proferido no processo 00014/16.9BEPRT.

- “O conteúdo essencial de um direito fundamental visado no art. 133º CPA reporta-se ao núcleo duro de um DLG (ou à ofensa chocante e grave de um princípio estruturante do Estado de Direito ou de outro direito fundamental suficientemente densificado na lei ordinária).”⁸.

Ora, a Requerente não demonstra, nem sequer alega concretizadamente qualquer ofensa chocante e grave aos direitos fundamentais que invoca, em termos de a essência do valor fundamental que justificou a criação do direito em questão ter sido comprometida.

Dessa forma e pelo exposto, deverá improceder a arguida nulidade dos actos de liquidação *sub iudice*.

*

b. Da anulabilidade das liquidações.

Os vícios de anulabilidade arguidos pela Requerente, apenas poderão ser apreciados relativamente às liquidações de imposto relativas ao ano de 2014.

Efectivamente, como em sede de excepção refere a Requerida, os prazos de pagamento voluntário terminaram, respectivamente em 20 de Dezembro de 2012, 30 Abril de 2013, 1 de Agosto de 2013 e 30 de Novembro de 2013, para as liquidações do ano de 2012, e 30 de Abril de 2014, 31 de Julho de 2014 e 30 de Novembro de 2014, para as liquidações e prestações do ano de 2013.

Assim, tendo o pedido de constituição do Tribunal arbitral sido apresentado a 01-06-2015, apenas poderão ser conhecidas anulabilidades relativas às liquidações do ano de 2014.

Posto isto, e como se viu já, a Requerente suscita nos autos as seguintes questões:

- a. a ilegalidade das liquidações de IS sobre a soma do VPT das divisões susceptíveis de utilização independente que integram cada o prédios, em regime de propriedade total ou vertical, identificado nos presentes autos;
- b. violação do princípio da legalidade tributária ínsito no art.º 8.º da Lei Geral Tributária e 103.º da Constituição da República Portuguesa;
- c. violação do Princípio da igualdade constitucionalmente consagrado;

⁸ Ac. do TCA-Sul de 23-02-2012, proferido no processo 06621/00.

- d. a taxa aplicável às liquidações identificadas nas als. a) a f) do intróito é 0.5% e não 1% como foi aplicada, e que o valor sobre o qual incide a taxa deverá ser o valor relevante para efeitos de IMI em 2011, e não em 2012.

Vejamos então.

*

Em causa nos autos está, em primeira linha, a questão de saber se o(s) proprietário(s) de um prédio em propriedade total (ou vertical), constituído por divisões susceptíveis de utilização independente, cujo VPT foi determinado separadamente, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea b) do CIMI, está(ão) sujeito(s) à incidência de IS, por força da previsão da verba 28.1 da TGIS, sobre o somatório dos VPT daquelas divisões, quando nenhuma das referidas divisões possua um VPT superior a €1.000.000,00, mas a soma dos respetivos VPT exceda este montante.

Do quadro argumentativo exposto pelas partes, conclui-se que para a AT, o critério de determinação da incidência do IS, previsto na verba 28.1 da TGIS, dos prédios em propriedade total (ou vertical), com andares e divisões com utilização independente com afectação habitacional, corresponde ao somatório dos respetivos VPT atribuídos às partes ou divisões.

Foi este entendimento que conduziu às liquidações de IS aqui impugnadas e que a Requerente contesta, por entender que tal juízo é inconstitucional e ilegal, o que motivou a apresentação do presente pedido de constituição de Tribunal arbitral.

Esta questão foi já objeto de apreciação recorrente em sede arbitral, sendo consistente a jurisprudência no sentido de uma resposta negativa, podendo ver-se, a título exemplificativo, as decisões proferidas nos processos n.º 48/2013-T, 49/2013-T, 50/2013-T, 53/2013-T, 132/2013-T, 181/2013, 183/2013-T 248/2013-T e 280/2013-T, 30/2014-T, entre outras.

No mesmo sentido se pronunciou o Supremo Tribunal Administrativo (STA), em Acórdão em que foi Relator o Exmo. Sr. Juiz Conselheiro Francisco Rothes, no qual se decidiu: *“I - Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.*

II - Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.”⁹

Não obstante o exposto, a Requerida tem vindo a manter o entendimento plasmado nos presentes autos, pugnando por uma interpretação assente em conceitos formais, nomeadamente no que respeita ao conceito de prédio para efeitos de incidência do IS. Ora, sobre a questão fundamental em apreço dir-se-á que o primeiro limite da interpretação é a letra da lei, mas não o único. A tarefa interpretativa exige algo mais, ou seja, a partir do texto da norma impõe-se a descoberta da *ratio legis* subjacente, “*tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal*”¹⁰, dito de outro modo “*o jurista há-de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, quer dizer, o resultado prático que ela se propõe conseguir*”.¹¹

Nesta conformidade, a questão centra-se na interpretação da norma de incidência, tal como se encontra expressa na previsão legal das verbas 28 e 28.1 da TGIS, referindo-se à “*propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos, com afetação habitacional (28.1) cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”.

Ora tal disposição legal não acolhe o entendimento perfilhado pela AT, segundo o qual quanto aos prédios “*com afetação habitacional*” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, o VPT sobre o qual deve incidir a taxa de IS, deve ser o VPT total, correspondente ao somatório dos VPT atribuídos individualmente a cada fracção, parte ou divisão independente.

Tal entendimento é, desde logo, contrariado pela própria letra da lei, quando inequivocamente remete para a aplicação dos princípios vigentes em sede de IMI, o que

⁹ Vd. Ac. STA, de 09-09-2015, proferido no processo n.º 047/15, disponível in www.dgsi.pt.

¹⁰ Neste sentido, vd. BAPTISTA MACHADO (1983) Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina Coimbra, págs. 181 e ss.

¹¹ Neste sentido, vd. FRANCESCO FERRARA, Interpretação e Aplicação das Leis – traduzido por Manuel A. Domingues de Andrade (1978) 3ª edição, Arménio Amado – Editor Sucessor, Coimbra, pág.137 e ss. Ou ainda, no mesmo sentido, vd. Manuel a. Domingues de Andrade, in Ensaio sobre a teoria da interpretação das Leis. Coleção Stvdivm, Temas Filosóficos, Jurídicos e Sociais (1978) 3ª edição, Arménio Amado – Editor Sucessor, Coimbra, pág. 23 e ss.

significa que a incidência para efeitos de IS – verbas 28 e 28.1 da TGIS – deverá incidir sobre cada andar ou divisão susceptível de utilização independente (à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal), tal qual sucede em sede de IMI.

É que, para efeitos do IMI, cada parte ou divisão susceptível de utilização independente é, como sabemos, tributada individualmente, em função do VPT individual atribuído para este efeito. A remissão para o CIMI, que o legislador introduziu, expressa e inequivocamente, na letra da lei (verbas 28 e 28.1 da TGIS) só pode ter um significado, o qual não oferece dúvida: é esse mesmo VPT (individual, de cada parte ou divisão independente) a referência para efeitos de incidência do IS consagrado nas verbas 28 e 28.1 da TGIS.

Por comodidade, e com a devida vénia, transcreve-se aqui a fundamentação contida na Decisão arbitral n.º 280/2013-T, por particularmente sintética e precisa:

“A questão de direito a resolver em primeiro lugar é saber se de acordo com o disposto na verba 28.1 da TGIS se deverá ou não considerar o somatório do VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, uma vez que nenhuma delas tem valor igual ou superior a €1000000,00;

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

O conceito generalista de prédio consta no artigo 2º do CIMI. No artigo 3º do mesmo diploma o legislador, usando critérios de afectação e localização estabeleceu o conceito de prédios rústicos, vindo depois, numa classificação pela negativa, no seu artigo 4º, estabelecer que prédios urbanos serão todos os que não devam ser classificados como rústicos;

No nº 2 do artigo 5º do mesmo Código o legislador estabelece o conceito de prédios mistos que serão aqueles em que existam realidades económicas rústicas e urbanas distintas e não haja subordinação de uma à outra;

O artigo 6º do citado CIMI divide os prédios urbanos em: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros;

No caso concreto estamos em presença de prédio urbano com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional e outras com afectação comercial,

trata-se de um prédio com partes enquadráveis na divisão habitacionais da alínea a) do n.º 1 do artigo 6.º e com partes enquadráveis na alínea b) do mesmo n.º e artigo, mas de forma alguma será um prédio misto no conceito estabelecido no já citado artigo 5.º do CIMI;

Cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão, preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2.º do CIMI, elas são física e economicamente independentes e fazem parte do património de pessoa colectiva;

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

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

E mais não fez do que observar o que dispõe o n.º 3 do artigo 12.º do CIMI: "cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial.

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

A AT utilizou igual critério na tributação em IS, ao fazer o seu cálculo sobre o VPT de cada uma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, só que a final considerou o VPT global, verificando ser superior a €1000000,00 e somou os valores de IS apurado unitariamente;

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

Fazer a tributação em IS considerando o VPT global do prédio, mesmo expurgado do VPT das partes ou divisões não afectas à habitação, como pretende a requerida, não encontra suporte no CIMI, conforme remissão do n.º2 do artigo 67.º do CIS;

Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, face a um imóvel em

propriedade horizontal. Na verdade ela não existe em IMI tal como não poderá existir em IS, uma vez que, como já se disse, a legislação aplicável é a mesma;

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

O que se deixa exposto é, por si só, suficientemente claro para demonstrar que a tese defendida pela AT não pode vingar. Uma leitura adequada da amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28.1 da TGIS, face ao que o n.º 7 do artigo 23.º do CIS permite concluir quanto à determinação da matéria colectável e sequente operação de liquidação do imposto que: *“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.”*

Ora, dispõe, ainda, o n.º 3 do artigo 11.º da LGT: *“persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”*.

No caso em apreço, para a correcta interpretação da norma jurídica contida nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, deve atender-se à *“substância económica dos factos tributários”* para se concretizarem adequadamente as *“necessárias adaptações das regras contidas no CIMI”*, para a adequada apreciação da matéria de direito em discussão. Não esquecendo o respeito pela *“unidade do sistema jurídico”*, o qual se impõe, desde logo, pela coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica”. Este é, sem dúvida, um factor determinante para uma correcta interpretação da norma jurídica. Ora, o legislador expressou de forma coerente o seu pensamento nesta matéria, ao introduzir uma remissão abrangente para os princípios contidos no CIMI.

Posto isto, a delimitação do alcance da norma de incidência deste novo tributo deve seguir a orientação da letra e do espírito da lei. Num primeiro plano, deve atender-se, pois, ao disposto expressamente nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, com as *“necessárias adaptações das regras contidas no CIMI”*, como resulta do disposto no n.º 7, do artigo 23.º, do CIS.

Importa, assim, ter em conta que a sujeição a IS dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da TGIS, efetuada pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os seguintes factos tributários:

“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 € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:

28-1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares e 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%.”

A Lei 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de *“prédio com afectação habitacional.”* Mas dispõe o artigo 67.º, n.º 2 do CIS, aditado pela referida Lei, 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, pois, a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2.º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT, aos termos do disposto no artigo 38.º e seguintes do mesmo código. Consultado o CIMI, verifica-se que o seu artigo 6.º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do n.º 1), esclarecendo no n.º 2 do mesmo artigo 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.”*

Dos normativos referidos podemos concluir que, do ponto de vista do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio (é indiferente que se encontre em propriedade vertical ou horizontal) mas sim a sua utilização normal, o fim a que efetivamente se destina o prédio.

Concluimos 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 efectuada entre uns e outros. Idêntica conclusão se extrai da remissão que o legislador introduziu em matéria de IS para o CIMI. Ora, este imposto estabelece como critério para os prédios em

propriedade vertical a atribuição de um VPT a cada uma das partes ou divisões independentes. O que releva é, pois, a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização, ou seja, “*com afectação habitacional*”.

Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67.º, n.º 2 do CIS, “*às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.*”.

Do disposto no n.º 4 do artigo 2.º do CIMI, resulta que “*Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.*” Acrescentando ainda o n.º 3 do artigo 12.º do CIMI que “*Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário*”. (sublinhado nosso).

O critério de “oportunidade” adoptado pela AT não se afigura conforme à lei, nem ao princípio da legalidade fiscal, pelo que as liquidações impugnadas estão inquinadas por vício de violação de lei, por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito.

Assim, a interpretação defendida pela AT viola o princípio da legalidade fiscal, além do que, a sua aplicação ao caso concreto violaria, também, os princípios da igualdade, da justiça e da proporcionalidade, todos consagrados na Constituição da República Portuguesa. O seu resultado prático conduziria, por exemplo, à tributação de um prédio em propriedade vertical por força do somatório dos valores individuais das suas partes ou divisões independentes (como sucede no caso dos autos) e à não tributação das fracções de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, ainda que cada fracção tivesse um VPT de €999.999,00. Acresce ainda que, pelo critério da AT, muitos dos prédios urbanos existentes em propriedade vertical, apesar de mais antigos, facilmente podem alcançar o valor de referência para a incidência do IS, enquanto prédios de construção recente e, por vezes, luxuosa, em regime de propriedade horizontal, mas cujo VPT por fracção não iguale ou ultrapasse o valor de €1.000.000,00 não fica sujeito ao imposto. Ora, fere a sensibilidade e o mínimo ético fundamental subjacente à interpretação e aplicação da norma jurídica que conduziu a tal solução. Por fim, tal interpretação (como pretende a AT) traduziria, também, uma ofensa clara, ao princípio da interpretação conforme à Constituição, atentos os princípios da igualdade e equidade fiscal, da

legalidade, proporcionalidade e justiça, consagrados nos artigos 13.º, 103.º, 104.º, n.º3, da CRP, bem assim como no artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, da LGT.

O legislador fiscal não poderia tratar situações iguais de forma diferente, não o desejou nem o expressou na letra da lei. Mas se dúvidas houvesse, o recurso à *ratio legis* e aos princípios de interpretação supra expostos, sempre nos conduziriam no sentido oposto ao que foi defendido pela Requerida. Se os prédios em causa nos presentes autos se encontrassem em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do imposto que pretende tributar os prédios ou habitações de luxo.¹²

De resto, como já se disse, o pensamento do legislador expresso na norma de incidência, ao remeter para a aplicação do CIMI, foi claro e inequívoco, seguindo o princípio da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e da uniformidade do sistema jurídico.

A tudo o que vem sendo dito, acrescentar-se-á apenas isto: ainda que, hipoteticamente, fosse concedível que nos casos de prédios em propriedade total (ou vertical), constituídos por divisões susceptíveis de utilização independente, se pudesse considerar exigível IS pela totalidade do prédio, se atingido o valor fixado na verba 28.1 da TGIS, sempre tal valor haveria de ser fixado autonomamente, através de uma avaliação própria, e não através da soma dos valores em que cada uma das partes susceptíveis de utilização independente foi, autonomamente avaliada. Efetivamente, e como é bom de ver, o “valor de mercado” do todo, não será necessariamente – e não o será, por regra – igual à soma das partes, sendo consabidamente mais fácil e lucrativa (o que até constituirá parte do fundamento económico do instituto da propriedade horizontal) a venda “às partes” do que a venda global do todo, desde logo pelo alargamento de mercado, que o preço substancialmente mais baixo das partes em relação ao todo aporta.

Aliás, e de resto, será este acréscimo de valor económico decorrente da divisão, que justificará uma avaliação independente de cada parte autónoma do prédio em propriedade total, de modo a assegurar que não haja menos receita fiscal, em sede de IMI e IMT, pelo facto de a

¹² Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012. A fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*”.

divisão do prédio não ter correspondência jurídica na forma de propriedade horizontal. Dito de outro modo, a partição do prédio acarreta sempre um acréscimo de valor do todo, uma vez que o valor “de mercado” do todo será, (pelo menos) por regra, inferior à soma do valor “de mercado” das partes.

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

No caso dos presentes autos os prédios em causa encontram-se em propriedade vertical e contém andares e divisões com utilização independente, destinados a habitação, como ficou provado supra. Dado que nenhum dos andares destinados a habitação tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, **conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na verba 28.1 da TGIS.**

Assim, não apresentando a AT, e não se descortinando oficiosamente qualquer motivo para divergir fundamentadamente da jurisprudência arbitral citada, bem assim como da jurisprudência do STA supra mencionada, com as adendas acima formuladas, adere-se sem mais considerações à jurisprudência supra citada, julgando procedente o pedido arbitral formulado no presente processo, na parte que diz respeito às liquidações relativas ao ano de 2014, que deverão ser anuladas.

Na parte que diz respeito às liquidações dos anos de 2012 e 2013, uma vez que as mesmas se consolidaram na ordem jurídica, por não haverem sido objecto de tempestiva impugnação, deverão as mesmas ser não mantidas, não podendo o pedido arbitral proceder.

Face ao supra decidido, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas pela Requerente.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta as liquidações adicionais anuladas é de considerar imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que as praticou sem o necessário suporte factual e legal.

Tem, pois, direito a Requerente a ser reembolsada das quantias que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força das liquidações anuladas e, ainda, a ser indemnizada do pagamento indevido através de juros indemnizatórios, desde a data do correspondente pagamento, até ao seu 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.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular o actos de liquidação do Imposto do Selo, referentes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante TGIS), efectuadas por referência ao ano de 2014, respeitantes às 2 caves e aos 1.º a 4.º andar do prédio urbano em regime de propriedade total sito no n.º ... da Rua ..., concelho de Lisboa, com o artigo matricial ... da freguesia das ... e descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., destinados à habitação;
- b) Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 1.622,00, a cargo da Requerente, e de € 520,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Compulsado o valor total das liquidações objecto da presente acção arbitral verifica-se que o mesmo ascende a € 43.572,73, e não a € 36.592,09, conforme indicado pela Requerente no pedido arbitral.

Face ao exposto fixa-se o valor do processo em € 43.572,73, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.142,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 9 de Março de 2020

O Árbitro,

(José Pedro Carvalho)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 351/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; propriedade vertical.

*Substituída pela decisão arbitral de 09 de março de 2020.

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

A..., com os sinais dos autos, na qualidade de cabeça de casal da herança de B..., doravante apenas designados por requerente, apresentou em 02.06.2015 um pedido de Constituição de Tribunal Arbitral, com árbitro singular, 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) doravante designado apenas por (RJAT) em conjugação com a alínea a) do artigo 99.º do CPPT, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por Requerida) em que pede a declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade e a consequente anulação das liquidações do Imposto de Selo, referentes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo (doravante TGIS), no montante de € 36 592,09, efetuadas em 2012, 2013 e 2014, respeitantes ao prédio urbano sito em Lisboa, na Rua ..., n.º ..., descrito na respectiva Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º ..., e inscrito na matriz predial urbana da freguesia das ..., no artigo ... e que originaram os seguintes documentos de cobrança.

- a) Liquidação n.º ..., relativa ao 1.º andar
- b) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- c) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- d) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- e) Liquidação n.º ..., relativo a cave

- f) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- g) Liquidação n.º ..., relativo ao 1.º andar
- h) Liquidação n.º ..., relativo ao 1.º andar
- i) Liquidação n.º ..., relativo ao 1.º andar
- j) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- k) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- l) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- m) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- n) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- o) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- p) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- q) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- r) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- s) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- t) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- u) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- v) Liquidação n.º ..., relativo à cave A
- w) Liquidação n.º ..., relativo à cave A
- x) Liquidação n.º ..., relativo ao 1.º andar
- y) Liquidação n.º ..., relativo ao 1.º andar
- z) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- aa) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- bb) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- cc) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- dd) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- ee) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- ff) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- gg) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- hh) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- ii) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar

- jj) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- kk) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- ll) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- mm) Liquidação n.º ..., relativo à cave A
- nn) Liquidação n.º ..., relativo à cave
- oo) Liquidação n.º ..., relativo ao 1.º andar
- pp) Liquidação n.º ..., relativo ao 2.º andar
- qq) Liquidação n.º ..., relativo ao 3.º andar
- rr) Liquidação n.º ..., relativo ao 4.º andar
- ss) Liquidação n.º ..., relativo à cave A
- tt) Liquidação n.º ... relativo à cave

OS FACTOS

1.º As heranças de C..., D... e E... estão indivisas, com inventário a decorrer no 2.º Juízo Cível de Lisboa.

2.º O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, tendo o mesmo sido notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por REQUERIDA ou ATA), em 02 de junho de 2015.

3.º A Requerente prescindiu de designar árbitro requerendo a respectiva nomeação nos termos do n.º 1 do art.º 6.º e da alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do RJAT, pelo que o Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário, árbitro singular do tribunal arbitral, que comunicou a aceitação do cargo, tendo o tribunal arbitral sido constituído em 2015-09-07.

4.º 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 judiciária.

5.º O prédio sobre o qual foi feita a liquidação sob censura, faz parte das heranças não partilhadas de D..., E... e B..., situa-se na Rua ..., n.º ..., concelho de Lisboa, está inscrito no artigo matricial ... da freguesia de ..., e é composto por 2 caves, r/c, 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andares, com utilização independente, sendo que:

- as duas caves e os 1.º a 4.º andar são destinados à habitação
- o r/c está afeto a serviços

6.º Apesar da autonomia física e económica de 6 das 7 partes que compõem o edifício, o permitisse, certo é que, até ao presente, o prédio não foi constituído em propriedade horizontal nem o prédio foi avaliado como um todo, sendo objeto de avaliação tributária apenas as unidades físicas e económicas que o compõem.

7.º A AT entendeu que o mesmo está sobre a incidência da Verba 28 da TGIS, uma vez que a soma do valor patrimonial de cada uma das suas unidades física e economicamente independentes afetas à habitação, ascende a € 1.056.062,21 i.e. ultrapassa a quantia de € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

Pelo que,

8.º Em 27.11.2012, a AT emitiu 6 notas de liquidação da verba 28.1 da TGIS, nos termos da Lei 55-A/2012, art.º 6.º, n.º 1, f) ii) correspondente às caves, 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andar do prédio dos autos.

9.º Em 27.03.2013 voltou a liquidar imposto de selo da verba 28.1 com referência ao ano de 2013, correspondendo às caves e 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andar do prédio dos autos, pagáveis em 3 prestações, com exceção da cave A pagável em 2 prestações que correspondem às 17 liquidações supra descritas.

10.º Em 22.03.2014 e com referência ao ano de 2013, a AT voltou a proceder à liquidação da verba 28.1, pagáveis em 3 prestações, com exceção da cave A, pagável em 2 prestações, tal como afere das 17 liquidações descritas nas alíneas do introito.

11.º Em 1 de Dezembro de 2014, as terceiras prestações da cave e 1.º a 4.º andar e a 2.ª prestação da cave A do ano de imposto de 2013, foram liquidadas, no valor total de € 3.579,93.

12.º No passado dia 20.03.2015, com referência ao ano de imposto de 2014, a AT voltou a emitir 6 liquidações de Imposto de Selo.

13.º E no dia 14 de Abril de 2015, as primeiras prestações do imposto liquidado com referência às 6 unidades independentes da cave e 1.º a 4.º andar e a 2.ª prestação da cave A, do ano de imposto de 2014, foram liquidadas, no valor total de € 3.578,98.

14.º A verdade é que, como resulta das liquidações ora impugnadas para efeitos de imposto de selo, todas foram efetuadas, tendo em consideração não o valor do prédio como um todo, mas o valor patrimonial unitário de cada um dos fogos que o compõem.

15.º Porém como decorrerá do Direito infra, todas as liquidações identificadas no introito da presente PI violam a lei e determinam a nulidade ou, pelo menos, anulabilidade, dos indicados atos de liquidação, nos termos abaixo explicitados.

MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, destacam-se os seguintes elementos factuais:

a) As heranças indivisas compreendem um prédio sito em Lisboa, composto de caves, r/chão e 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andar com utilização independente, prédio que apesar, da sua constituição, não está constituído em propriedade horizontal;

- b) O valor patrimonial tributário foi determinado separadamente, como determina o art.º 7.º n.º 2, alínea b do Código do IMI;
- c) Cada um dos andares independentes ou divisões, tem um valor patrimonial tributado (VPT) atribuído na avaliação, mas nenhuma das partes ou andares que o compõem, com utilização independente e com afetação habitacional tem VPT igual ou superior a € 1.000.000,00;
- d) Não se provaram outros factos com relevância para decisão arbitral.

DO DIREITO

- a) Estão em causa as liquidações de imposto de selo, efetuadas, pela AT, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, que estatui a sujeição a Imposto de Selo da

28 Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário conste da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000.00 - sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI

28.1 Por prédio com afetação habitacional - 1%"

- b) A sujeição a imposto de Selo, do património imobiliário, resulta da verificação e conjugação simultânea de dois fatores:

1.º - afetação habitacional;

e,

2.º - que o valor patrimonial tributário, constante da matriz, seja igual ou superior a um milhão de euros;

- c) O legislador, não fixou o conceito legal de "prédio com afetação habitacional", e veio colmatar outras lacunas no regime legal da verba 28 da TGIS, estabelecendo, no art.º 67.º n.º 2, do Código Imposto de Selo, que, às matérias não reguladas no Código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral, aplica-se, subsidiariamente, o disposto no Código do CIM.

d) A definição legal de prédio consta no art.º 2.º do CIMI, que no seu n.º 4 estatui que "Para efeitos deste imposto, cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio"

e) Porém, uma unidade suscetível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical, está sujeita às mesmas regras, com exceção das inerentes à propriedade que só se aplicam em imóveis constituídos em propriedade horizontal, por só estes terem autonomia jurídica.

f) De facto, materialmente, a lei não estabelece qualquer diferença nos procedimentos de avaliação, inscrição na matriz, e, havendo partes suscetíveis de utilização independente os prédios em propriedade total, cada parte é avaliada por aplicação das respetivas regras, sendo consideradas em separado na inscrição matricial, que discriminará o respetivo valor patrimonial tributário (art.º 12, n.º 3 do Código do IMI).

g) Assim, os andares e divisões suscetíveis de utilização independente, como é a situação do prédio em apreciação, têm inscrição própria e separada na matriz, com informação, necessária e suficiente, entre a qual os valores patrimoniais tributários, que permitem proceder à tributação, em sede de Verba 28 da TGIS.

h) Há que procurar, no caso dos prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, qual o valor patrimonial tributário (vpt) a considerar para efeitos de incidência de imposto de selo à luz da verba 28 da TGIS: deve corresponder ao vpt de cada andar ou divisão com afetação habitacional ou, diversamente, ao vpt total do prédio, ou ainda conforme procedimento adotado pela ATA, à soma dos vpt correspondentes a cada andar ou divisão de utilização independente, com afetação habitacional.

i) Porém a AT calculou o VPT dos prédios considerando-os de per si, nos termos dos preceitos legais acima expostos, mas, sem que nada o determinasse, ou permitisse, atendeu ao valor

resultante da soma dos 6 fogos, tendo apenas deduzido 217 735,46 do valor patrimonial tributário dos fogos afetos a serviços, de que resultou um valor de € 1.056.062,21.

A questão a decidir é perfeitamente clara estando bem delimitada e tem a ver com o vpt relevante que, em nosso entender, é o que tiver sido fixado para cada andar ou divisão de utilização independente.

Questões de conhecimento prejudicadas.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que for alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importem para a decisão, a matéria provada da não provada (art.º 123.º, n.º 2 do CPPT e art.º 607.º, n.º 3 do Código Processo Civil, aplicável "ex vi" art.º 29.º, n.º 1 alínea a) e e) do RJAT. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção as várias soluções plausíveis das questões de direito (cfr. anterior art.º 511.º do CPC correspondente ao atual 596.º, aplicável "ex vi" do art.º 29.º n.º 2 e) do RJAT.

Na verdade, o art.º 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do art.º 29.º n.º 1 do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupor que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer os restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados aos atos impugnados, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

j) Limitada a questão a decidir, nenhum dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente tem, na matriz, valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, pelo que não estão reunidos os pressupostos de facto e de direito que legitimem a tributação efetuada, pelo que as liquidações enfermam do vício de violação de lei.

Em face do supra exposto, conclui-se assistir razão à Requerida e, consequência decide-se:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação, com todos os efeitos legais, dos atos de liquidação de imposto de selo melhor identificados nos autos.
- b) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios peticionados pela requerente.

VALOR DO PROCESSO - De harmonia com o disposto no art.º 306.º n.º 1 e 2 do CPC e 97-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 € 36 592,09.

CUSTAS - As custas, na importância de € 1.836,00 (Tabela I, anexo ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, ficam integralmente a cargo da requerida (Artigo 24.º A do Regulamento do CAAD).

Notifique-se e Registe-se

Lisboa, 2016-04-18

O Árbitro,

(Fernando Pinto Monteiro)