



2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., relativos aos anos de 2015, no valor total de € 13.661,70, incidentes sobre as unidades susceptíveis de utilização independente que compõem o prédio urbano, constituído em regime de propriedade vertical ou total, sito na Rua..., n.º ... e ..., em Lisboa.

**5.** Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo os Requerentes procedido à nomeação de árbitro, foi o signatário designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD.

**6.** O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 30 de Novembro de 2016, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme ata da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.

**7.** Não houve lugar à primeira reunião do tribunal arbitral, a que se refere o art.º 18º do RJAT, por ter sido dispensada, face ao requerido pela Requerida no âmbito da resposta que apresentou, a 18.01.2017, e por, depois de notificados para o efeito, os Requerentes nada terem dito.

**8.** Não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários à prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de actos inúteis, face à posição manifestada pelas partes, expressa e tacitamente (face ao silêncio dos Requerentes), o Tribunal entendeu dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT.

**9.** Não houve apresentação de alegações pelas partes.

**10.** O Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 30 de Maio de 2017 para efeito de prolação da decisão arbitral, tendo advertido os

Requerentes de que deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

11. Os Requerentes pedem a cumulação de pedidos e a coligação de autores, alegando a existência de identidade de circunstâncias de facto e da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, as quais sendo admissíveis, nos termos do artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 3.º do RJAT, são admitidas.

## II. Os Requerentes sustentam os seus pedidos, em síntese, da seguinte forma:

Os Requerentes sustentam o pedido de anulação dos actos de liquidação de imposto do selo a que foram sujeitos, relativamente aos andares ou partes suscetíveis de utilização independente, afectos a habitação, do prédio sito na Rua ..., n.º ... e ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, que se encontra em propriedade vertical, por ilegais, por enfermarem nos seguintes vícios:

- a) Vício de violação de lei ordinária – erro nos pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, defendendo os Requerentes que *“para efeitos de incidência objectiva deste tributo, no caso de se tratar de prédio em propriedade vertical, o valor patrimonial relevante é aquele que é atribuído a cada um dos andares ou divisões habitacionais”*, pelo que, sendo *“o valor patrimonial de cada uma das vinte e três fracções afectas à habitação, determinado separadamente, na medida em que constituem partes economicamente independentes, está compreendido entre € 26.620,00 e €65.830,00»* «e dado que nenhum dos andares com utilização independente, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, não está verificado o pressuposto legal de incidência do imposto de selo, previsto na verba 28 da TGIS, sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral.».

- b) Vício de violação de lei constitucional, por violação dos princípios da legalidade tributária, igualdade fiscal, capacidade contributiva, da justiça, da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e da proporcionalidade em matéria fiscal, enunciados na Constituição da República Portuguesa, porquanto, entendem os Requerentes que a AT, por um lado, trata *“situações iguais de forma diferente (...) ao defender que prédios urbanos, inscritos na matriz predial de acordo com as mesmas regras jurídicas, serão objecto de tributação de imposto de selo, pela aplicação da verba 28 da TGIS (...) [a] verdade é que a Autoridade Tributária trata situações iguais de forma distinta:*
- *quando considera, para efeitos de liquidação de IMI, a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, nos termos do CIMI (a qual tem por base as mesmas regras de inscrição aplicadas na inscrição de imóveis constituídos em propriedade horizontal)-liquidado individualmente em relação a cada uma das partes, andares ou divisões com utilização independente;*
  - *já quanto à incidência do imposto de selo pela referida verba n.º 28.º da TGIS, ainda que proceda à sua liquidação individualmente, andar a andar, a verdade é que, para conseguir perfazer o valor de € 1.000.000,00, exigido pela referida verba de tributação, soma todos os respectivos valores patrimoniais constantes das respectivas matrizes.»*
- c) E por outro, que *«[a] distinção “criada” pela Administração Tributária, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e propriedade total é uma “inovação” sem suporte e justificação legal, até porque, nada está previsto quer no âmbito da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo, quer em sede de CIMI, e portanto, é aquela violadora do princípio da igualdade tributária.»*
- d) Mais referindo, quanto a esta matéria que *«[a] verba 28 da TGIS teve por base o princípio constitucional da capacidade contributiva, sendo no sentido de que os prédios urbanos, com afectação habitacional, de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, na medida em que são considerados imóveis de luxo, deverão ser objecto de uma taxa especial de imposto de selo, permitida pelo princípio da tributação sobre a riqueza extraordinária na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios de luxo com afectação habitacional, assente no referido*

*princípio da capacidade contributiva, e que justifica a realização de um esforço contributivo adicional. O critério do somatório dos valores patrimoniais atribuídos a cada parte ou divisão, com utilização independente para efeitos de tributação de imposto de selo, interpretação normativa sufragada pela Autoridade Tributária, desvirtua e viola, por completo, o entendimento constitucional do princípio da capacidade contributiva.”*

- e) Vício de errónea quantificação dos rendimentos e valores patrimoniais, entendem os Requerentes que tendo casado «*sob o regime de separação de bens (...)*» são «*comproprietários do prédio urbano sobre o qual incidiram as presentes liquidações de imposto de selo, objecto do presente pedido de pronúncia arbitral (...)*». Assim, e nesta sequência, defendem que «*nos termos do disposto no artigo 1403.º do Código Civil, os ora requerentes são simultaneamente titulares do direito de propriedade sobre o referido prédio urbano, e na medida em que nada se determinou em sentido contrário, as respectivas quotas sobre aquele bem são quantitativamente iguais, pelo que na verdade, cada um deles é proprietário apenas de metade do aludido prédio.*» Deste modo, arrematam os Requerentes que «*por isso não só o prédio não tem um valor igual ou superior a um milhão de euros, como também cada um dos dois comproprietários não é proprietário de prédio desse valor, mas, no limite, e sem conceder, de prédio de metade desse valor.*»
- f) Concluindo no sentido de que “*a sujeição do prédio em causa à liquidação do imposto de selo pela verba 28.1 traduz uma completa ilegalidade por parte da Administração Tributária*», peticionando, ainda, a final, o pagamento de juros indemnizatórios.

### **III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:**

Por seu lado, a AT vem alegar, na sua resposta:

- a) Quanto ao alegado erro sobre os pressupostos das liquidações, entende a Requerida que: «*o que está em causa são liquidações que resultam da aplicação direta da norma*

*legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária. O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2.º, n.º 1, do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que, no regime de propriedade horizontal, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio. Decorre da análise do preceito normativo que um «prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente» é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios.»*

- b) Mais refere, a Requerida que *«[e]ncontrando-se o prédio em regime de propriedade total (não possuindo frações autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque a noção de prédio do n.º 4 do artigo 2.º do CIMI resulta que só as frações autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios), é o VPT global do prédio que deve, pois, relevar.»*
- c) Mais refere a Requerida que *«[d]e facto, muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba n.º 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos que careçam das devidas adaptações, a saber aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte suscetível de utilização independente) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as frações autónomas no regime da propriedade horizontal, conforme n.º 4 do art. 2.º do CIMI. O que, expressamente, resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1 em discussão os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária.»*
- d) No que ao vício de violação de lei constitucional, defende a Requerida que *«a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação dos princípios da legalidade tributária, igualdade fiscal, capacidade contributiva, da justiça, da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e da proporcionalidade em matéria fiscal, enunciados na Constituição da República Portuguesa»,* porquanto, *inexiste «qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou*

*divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédio com afetação habitacional e prédios com outras afetações. A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados. A constituição da propriedade horizontal implica, é um facto, uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma avaliação, mas o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluídos da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária. (...) O facto de os Requerentes legitimamente discordarem dessa discriminação não implica a violação de qualquer princípio de direito fiscal.»*

- e) Acrescenta, ainda, a Requerida que a verba 28.1 da TGIS é *“uma norma geral e abstracta, aplicável de uma forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito.”* (...) *“Com efeito, a constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das fracções que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do CIMI e artigo 1414.º e seguintes do Código Civil (CC), sendo que um prédio em propriedade total constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídica-tributária.”*
- f) Concluindo no sentido de que *« as notificações efetuadas para pagamento do imposto em causa, não violaram qualquer princípio legal, devendo, assim, ser mantidas.»*.
- g) Quanto aos peticionados juros indemnizatórios, entende a Requerida que não são os mesmos devidos, por não se verificar a condição prevista no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.
- h) Face ao exposto, e em síntese, entende a Requerida que *“se mantém válidas e legais as notas de cobrança do imposto de selo, verba 28 da TGIS, impugnadas nos presentes autos, concluindo-se pela legalidade das mesmas.»*

#### **IV. Saneamento**

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

**- QUESTÕES PRÉVIAS -**

A Requerida na Resposta que apresenta ao pedido de pronúncia arbitral dos Requerentes, aduz a sua defesa por excepção e por impugnação. Ora, considerando que, no que à excepção diz respeito, - ineptidão da petição inicial - e uma vez que a mesma procedendo, obsta ao conhecimento do mérito do pedido, importa antecipadamente conhecê-la, o que nos propormos fazer de imediato.

Assim,

Na sua resposta, vem, a Requerida, invocar a excepção dilatória de ineptidão da petição inicial, prevista no artigo 186.º, n.º 1 e 2, alínea a) do Código de Processo Civil (CPC) aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que se verifica a “*ausência do pedido*”.

Ora, prevê o artigo 186.º do CPC que:

*“1 - É nulo todo o processo quando for inepta a petição inicial.*

*2 - Diz-se inepta a petição:*

- a) Quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou da causa de pedir;*
- b) (...)*

Na verdade, e face a esta norma, tudo se reduz a saber se no requerimento inicial, os requerentes mencionaram, ou não, os factos determinantes da causa de pedir e



identificaram devidamente o pedido, sendo certo que só se origina a ineptidão da petição, quando falte ou seja ininteligível a indicação do pedido ou causa de pedir.

Com efeito, e compulsando a petição inicial apresentada pelos Requerentes, não poderemos afirmar que o pedido se encontre totalmente subtraído da petição inicial, uma vez que, por um lado, menciona que deduz *“pedido de pronúncia arbitral, (...) sobre os actos tributários de liquidação de imposto de selo, relativos ao ano de 2015, levados a cabo pelo Exmo. Senhor Chefe de Finanças do Serviço de Finanças de Lisboa-..., os quais incidiram sobre o prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ... e ..., ...-... Lisboa, de que os requerente são comproprietários, com fundamento na sua ilegalidade, a qual, no caso sub judice, e de acordo com o artigo 99.º do CPPT, aplicável ex vi do artigo 10.º, n.º 2, alínea c) do RJAT, se consubstancia na errónea qualificação do facto tributário, no erro sobre os pressupostos de direito – sendo a interpretação normativa, subjacente às presentes liquidações, inconstitucional -e, na errónea quantificação dos rendimentos e valores patrimoniais em causa”*, e por outro lado, a Requerida apresentou a sua resposta, defendendo-se por excepção e por impugnação. A defesa por impugnação leva a crer que terá apreendido, pois, o alcance do pedido formulado pelos Requerentes, uma vez que impugna directamente os argumentos de facto e direito aduzidos por aqueles.

Ademais, note-se que só a falta total (e já não a escassez) ou a ininteligibilidade do pedido ou da causa de pedir é que geram a ineptidão da petição inicial. (Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra proferido no processo n.º 7630/05.2TBLRA.C1, de 17 de Maio de 2007).

De resto, e no que diz respeito à falta de ininteligibilidade do pedido, não poderemos deixar de sublinhar que o n.º 3 do referido artigo 186º do CPC, estabelece que *“se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão com o fundamento da alínea a) do número anterior, não se julgará procedente a arguição quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial”*. Isto é, a arguição de ineptidão não será julgada procedente, atendendo que foi possível à Requerida interpretar correctamente e de forma certa a petição inicial.

Por isso, concluímos que a petição inicial não é inepta, pelo facto de a Requerida ter compreendido o seu teor, pedido e causa de pedir, contra os quais apresentou defesa devidamente fundamentada a título de impugnação.

## **V. Matéria de Facto**

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A.** Os Requerentes são comproprietários do prédio urbano sito na Rua ..., n.º... e ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... – R/C D, R/C E, R/C F, 1.º A, 1.º B, 1.º C, 1.º D, 2.º A, 2.º B, 2.º C, 2.º D, 3.º A, 3.º B, 3.º C, 3.º D, 4.º A, 4.º B, 4.º C, 4.º D, 5.º A, 5.º B, 5.º C e 5.º D (cfr. Doc. n.º 47 junto com a petição inicial e processo administrativo);
- B.** Os Requerentes casaram sob o regime de separação de bens (cfr. Doc. n.º 48);
- C.** O prédio compreende um total de vinte e quatro andares e divisões com utilização independente, afectos a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT), determinado ao abrigo do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), varia entre € 26.620,00 e € 65.830,00 e perfaz, no total de € 1.366.170,00. (cfr. Doc. n.º 47 junto com a petição inicial e processo administrativo);
- D.** O prédio em causa encontra-se em regime de propriedade vertical ou total. (Doc. n.º 47 junto com a petição inicial e processo administrativo);
- E.** O somatório dos VPT das mencionadas frações autónomas afectas a habitação ascendia a € 1.366.170,00 (um milhão trezentos e sessenta e seis mil, cento e setenta euros), tendo cada uma delas individualmente, um VPT inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) (Doc. n.º 47 junto com a petição inicial e processo administrativo);
- F.** A inscrição matricial n.º ... identifica separadamente cada uma das frações, encontrando-se também discriminado o respetivo VPT resultante da avaliação geral (cfr. Doc. n.º 47 junto com a petição inicial e processo administrativo);
- G.** Os Requerente foram notificados dos actos de liquidação de Imposto do Selo respeitantes ao ano de 2015, efectuados ao abrigo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral

do Imposto do Selo, sobre os andares e divisões com utilização independente afetas a habitação, no valor global de € 13.661,70 (treze mil, seiscentos e sessenta e um euros e setenta cêntimos). (cfr. Doc. n.º 1 a 46 juntos com a petição inicial);

- H.** Os Requerentes procederam ao pagamento dos montantes correspondentes às liquidações de IS objecto do presente pedido de pronúncia arbitral. (Cfr. Doc. n.º 1 a 46 juntos com a petição inicial).

## **VI. Motivação da matéria de facto**

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pelos Requerentes no pedido de pronúncia arbitral.

## **VII. Factos dados como não provados**

Não existem factos dados como não provados, porque todos os factos relevantes para a apreciação do pedido foram dados como provados.

## **VIII. Fundamentos de direito**

No presente caso, são duas as questões de direito controvertidas:

- 1) saber se a sujeição a imposto do selo, nos termos do que dispõe a verba n.º 28 da TGIS, relativa ao ano de 2015, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afetação habitacional, ou se, ao invés, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPTs dos andares que o compõem - Incidência da verba 28.1 da TGIS;

- 2) saber se o disposto na verba n.º 28 da TGIS é inconstitucional por violação do princípio da igualdade, bem como do disposto no artigo 104.º, n.º 3, da CRP, na interpretação que dele faz a AT.
- 3) saber se a Requerente, caso procedam as anteriores questões, tem direito a juros indemnizatórios.

Vejamos,

#### **I – DA INCIDÊNCIA DA VERBA 28.1 DA TGIS**

1. A Lei n.º 55-A/2012, de 19 de Outubro (que adiante designaremos por Lei n.º 55-A/2012 ou apenas Lei), procedeu à alteração, entre outros, de diversos artigos, do Código do Imposto do Selo, mais propriamente 12 dos seus artigos.
2. A alteração fundamental, que condiciona todas as outras, consta do artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, que adita à Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), uma nova verba, a n.º 28, com a seguinte redação:

*“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (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 -----  
----- 7,5%”*

3. Deste modo, de acordo com a referida verba, e naquilo que aqui nos importa, somente está sujeita a Imposto do Selo a propriedade, usufruto, direito de superfície de:

- a) *“prédios urbanos,*
- b) *com afectação habitacional,*
- c) *E 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;”* (sublinhado nosso)

4. A lógica da tributação da riqueza e da fortuna prevalece, com maior ou menor intensidade, no quadro deste diploma, conclusão que resulta do agravamento generalizado da carga fiscal, na lógica financeira, exclusivamente dirigida a situações fiscais que produzissem receita imediata.

5. Agrava-se a tributação dos rendimentos de capitais, alarga-se a lista de manifestações de fortuna, agrava-se a tributação dos rendimentos obtidos em Portugal por entidades domiciliadas em paraísos fiscais, e finalmente, a tudo isto se acrescenta a tributação dos imóveis para habitação, de valor superior a € 1.000.000,00.

6. E se o legislador inclui neste diploma imóveis de habitação, fixando um valor acima do qual eles passariam a ser tributados por um outro imposto, tal só poderia significar que, considerava que quem fosse proprietário de imóvel, desse valor, tal expressava um elemento indiciador de meios de fortuna adicionais, que pudessem ser chamados a participar no esforço colectivo de arrecadação suplementar de receitas fiscais.

7. Na verdade, o legislador ao introduzir esta inovação legislativa, considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto do selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação

habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afectação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

**8.** Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei nº 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

**9.** 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.*”

**10.** Com efeito, o legislador claramente considerou que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fracção autónoma ou andar com utilização independente) traduzia uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.

**11.** Também seguindo estes considerandos inspiradores da inovação legislativa em apreciação, há que concluir que a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva.

**12.** Pelo contrário, da lei decorre que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal, em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.

**13.** Com efeito, a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser susceptível de desencadear a incidência do novo imposto, mas somente se o VPT de cada uma das partes ou fracções for igual ou superior ao limite definido pela lei: € 1.000.000,00.

- 14.** Não parece sensato que se possa enquadrar na previsão normativa prédios urbanos no seu todo, i.e, constituídos por unidades independentes, com avaliações de VPT separadas.
- 15.** Tal como referido, a introdução da Lei n.º 55-A/2012, de 19 de Outubro, pretendia tributar de facto, a riqueza.
- 16.** Ora, o prédio em questão pertence aos Requerentes, e é composto por 23 divisões com utilização independente, todas com afectação habitacional.
- 17.** É entendimento da AT que o somatório dos VPT relativos a essas 23 divisões com utilização independente que têm afectação habitacional, perfazendo um VPT global de € 1.366.170,00 (um milhão trezentos e sessenta e seis mil, cento e setenta euros), no ano de 2015, dá lugar a incidência de imposto do selo, razão pela qual entendeu proceder à liquidação do Imposto do selo impugnada nos presentes autos.
- 18.** Assim, do ponto de vista da AT, para um prédio em propriedade vertical (ou não constituído em regime de propriedade horizontal) o critério para a determinação da incidência do imposto do selo, é o VPT global dos andares e divisões destinadas a habitação.
- 19.** Vejamos, se a tese da AT convence.
- 20.** A Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 30 de Outubro de 2012.
- 21.** No entanto, nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de “*prédio com afectação habitacional.*”, que aqui nos interessa.
- 22.** No entanto, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, dispõe que “*às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.*”

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

**24.** Consultado o CIMI, verifica-se que o seu artigo 6º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do nº 1), esclarecendo no nº 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.”*

**25.** Daqui podemos concluir que, na óptica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio, mas sim, a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio.

**26.** Mais, aferimos 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. Releva, sim, a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

**27.** Com efeito, a sujeição ao imposto do selo contida na verba nº 28.1 da TGIS, é determinada pela conjugação de três factos, a saber:

- a) estarmos perante um prédio urbano;
- b) a afectação habitacional e
- c) o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000,00.

**28.** Ora, tratando-se de um prédio com as características *supra* descritas, a sujeição a imposto do selo terá de ser determinada, não pelo VPT do prédio “no seu todo”, mas pelo VPT atribuído a cada dos andares ou divisões com utilização independente, afetas a habitação.



**29.** Posição esta assumida em vários arestos do Tribunal Arbitral, sob o tema “*Imposto do Selo – Verba 28, propriedade vertical*”, que aqui indicamos, a título de exemplo, como sejam os processos n.º 428/2014-T, n.º 206/2014-T, n.º 30/2014-T, n.º 181/2013-T, n.º 132/2013-T, n.º 50/2013-T, n.º 248/2013-T do CAAD, n.º 849/2014 T, n.º 179/2015 T (entre outros), cuja motivação de Direito, o presente tribunal adere na íntegra, no que à matéria da incidência da verba 28.1 da TGIS diz respeito.

**30.** Bem como, no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, que acompanhamos, proferido no processo n.º 047/15, de 09.09.2015, segundo o qual:

*« 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.»*

**31.** Deste modo, o entendimento da AT no sentido de que o somatório dos VPTs das várias fracções ou divisões com utilização independente afectas à habitação, resultando num VPT global igual ou superior a € 1.000.000, legitima a incidência do imposto do selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, no regime regra, é, manifestamente, ilegal!

**32.** Assim sendo, não havendo, desta forma, uma única fracção ou divisão com utilização independente, afecta à habitação, com VPT igual ou superior a € 1.000.000, nunca poderia a AT sujeitar os Requerentes ao imposto do selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, do ano de 2014, que ora se impugna, por ser o mesmo ilegal.

**33.** No que se refere ao alegado vício de inconstitucionalidade por violação dos princípios da legalidade tributária, igualdade fiscal, capacidade contributiva, da justiça, da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e da proporcionalidade em matéria fiscal, enunciados na Constituição da República Portuguesa, o conhecimento de tais questões encontra-se prejudicado pela declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo vertentes, por vício substantivo que impede a respectiva reedição ou renovação.

**34.** Como refere o Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, Almedina, 2005, de Mário Aroso de Almeida e Carlos Cadilha, em anotação ao artigo 95.º desse diploma, p. 483 (aplicável por remissão do artigo 2.º alínea c) do CPPT e do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e c) do RJAT) *“Se o tribunal julgou procedente o pedido principal, fica precludido o poder jurisdicional quanto a um pedido subsidiário ou formulado em alternativa; e, nos mesmos termos, se a pronúncia adoptada quanto a uma questão consome ou deixa prejudicados outros aspectos da causa que com ela se correlacionem.”*

**35.** Nestes termos, face à interpretação material preconizada fica prejudicado o conhecimento e a apreciação dos demais vícios imputados aos actos de liquidação impugnados.

## **II- DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

**36.** Os Requerentes peticionam, ainda, que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços.

**37.** Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

**38.** Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

**39.** Ora, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

**40.** No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º, e do artigo 100.º ambos da LGT passando, necessariamente por aí o restabelecimento da *“situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

**41.** Do mesmo modo, entende-se que será isento de dúvidas que a ilegalidade do acto é imputável à Autoridade Tributária, que autonomamente o praticou de forma ilegal.

**42.** Quanto ao conceito de “erro”, tem sido entendido que só em casos de anulações fundadas em vícios respeitantes à relação jurídica tributária haverá lugar a pagamento de juros indemnizatórios, não sendo reconhecido tal direito no caso de anulações por vícios procedimentais ou de forma.

**43.** Assim sendo, estando-se perante um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, têm os Requerentes direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia de € 13.661,70, e contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante.

## **DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

- 1. Anular todos os actos de liquidação de Imposto do Selo impugnados pelos Requerentes, relativos ao ano de 2015, por ilegais.**
- 2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar os Requerentes da quantia que pagaram, acrescida de juros indemnizatórios, calculados, à taxa legal, desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso.**

### **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 13.661,70 (treze mil, seiscentos e sessenta e um euros e setenta cêntimos) nos termos art.º 97-A, n.º 1, a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 29 do RJAT e do n.º 2 do art.º 3 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **Custas**

Custas a cargo da Requerida de acordo com o artigo 22.º, n.º 2 do RJAT, do artigo 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, que se fixam no montante de € 918,00.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Maio de 2017

O Árbitro

(Jorge Carita)