

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 383/2016-T

Tema: IS – Verba n.º 28.1. da TGIS - Propriedade Vertical.

Decisão Arbitral ¹

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 4 de Outubro de 2016, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte n.º..., com domicílio na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa (doravante designado por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 11 de Julho de 2016, ao abrigo do disposto no artigo 4º e n.º 2 do artigo 10º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).
- 1.2. O Requerente peticiona que “(...) *deve ser julgado procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a consequente anulação dos actos de liquidação impugnados*”, “*e considerar igualmente anulados os ofícios supervenientes para liquidação das prestações posteriores de Imposto Selo*” “*e ser a AT condenada na devolução dos valores pagos referentes a I.S. acrescidos de juros nos termos legais*”.

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida, em 13 de Julho de 2016.
- 1.4. Dado que o Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 9 de Setembro de 2016, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 4 de Outubro de 2016, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT:
 - 1.6.1. Apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional;
 - 1.6.2 Remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.
- 1.7. Em 28 de Outubro de 2016, a Requerida remeteu cópia do processo administrativo e em 31 de Outubro de 2016 apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que *“deve ser julgado improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido”*.

- 1.8. Adicionalmente, *“dado que a matéria em litígio, é (...) exclusivamente de direito”*, foi também apresentado pela Requerida, na sua Resposta, um pedido de dispensa da *“reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, assim como da produção de alegações”* e *“pelas mesmas razões (...) a prova testemunhal apresentada (...) mostra-se inútil, devendo por isso ser rejeitada”*.
- 1.9. Assim, ambas as Partes foram notificadas do despacho arbitral, datado de 2 de Novembro de 2016, tendo o Requerente sido notificado para se pronunciar, no prazo de 5 dias, sobre a possibilidade de dispensa:
- 1.9.1. Da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e,
- 1.9.2. Da apresentação de alegações.
- 1.10. O Requerente apresentou requerimento, em 4 de Novembro de 2016, no sentido de declarar que *“(...) oferece tudo o que já foi produzido em petição inicial corroborando a sua posição, dispensando a apresentação de alegações escritas (...)”* e dispensando *“(...) a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT”*.
- 1.11. Adicionalmente, o Requerente no requerimento identificado no ponto anterior veio juntar *“(...) guia de liquidação referente à terceira prestação a ser paga até fim de Novembro”*, anexando para este efeito cópia de sete documentos.
- 1.12. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho arbitral datado de 21 de Novembro de 2016, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, e tendo ainda em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT]:

- 1.12.1. Prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT;
- 1.12.2. Prescindir da apresentação de alegações;
- 1.12.3. *“Admitir a junção das cópias relativas às sete notas de cobrança identificadas sem necessidade de ser observado o princípio do contraditório, porquanto estes documentos (emitidos pela Requerida) em nada alteram o pedido inicialmente formulado, pelo Requerente, de anulação das liquidações de Imposto do Selo, respeitantes ao ano 2015, no valor total de EUR 15.397,44”;*
- 1.12.4. Designar o dia 30 de Novembro de 2016 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.13. No mesmo despacho, foi ainda referido que *“(...) o Requerente efectuou, em 5 de Julho de 2016, o pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária”*.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. O Requerente começa por referir que *“(...) é dono do prédio urbano sito na Av..., nº..., em Lisboa (...)”*, sendo *“(...) o referido imóvel (...) um prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente”* e um valor patrimonial total de *“(...) € 1.812.650,00”*.

2.2. Prossegue referindo que foi notificado do *“(...) montante total de € 5.132,48 (...) referente à primeira prestação de Imposto de Selo, através dos (...) officios:*

- a) *2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 747,44 (...), referente ao 1º andar, liquidado a 27/04/2016 (...);*
- b) *2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 747,44 (...), referente ao 2º andar, liquidado a 27/04/2016, (...);*

- c) 2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 747,44 (...), referente ao 3º andar, liquidado a 27/04/2016 (...);
- d) 2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 747,44 (...), referente ao 4º andar, liquidado a 27/04/2016 (...);
- e) 2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 747,44 (...), referente ao 5º andar, liquidado a 27/04/2016 (...);
- f) 2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 747,44 (...), referente ao 6º andar, liquidado a 27/04/2016 (...);
- g) 2016..., de 05 de Abril de 2016, no valor de € 647,84 (...), referente ao 7º andar, liquidado a 27/04/2016 (...).”.

2.3. Adicionalmente, refere ainda o Requerente que foi notificado do “(...) montante total de € 5.128,41 (...) referente à segunda prestação de Imposto de Selo, através dos seguintes ofícios:

- a) 2016..., no valor de € 747,43 (...), referente ao 1º andar (...);
- b) 2016..., no valor de € 747,43 (...), referente ao 2º andar (...);
- c) 2016..., no valor de € 747,43 (...), referente ao 3º andar (...);
- d) 2016..., no valor de € 747,43 (...), referente ao 4º andar (...);
- e) 2016..., no valor de € 747,43 (...), referente ao 5º andar (...);
- f) 2016..., no valor de € 747,43 (...), referente ao 6º andar (...);
- g) 2016..., no valor de € 647,83 (...), referente ao 7º andar (...).”.

2.4. Ora, não pode “(...) o Requerente concordar com os actos de liquidação de Imposto de Selo (...) que aqui se questionam” porquanto “(...) estamos perante um prédio constituído por divisões susceptíveis de utilização independente e nenhuma destas tem um VPT individualizado igual ou superior a um milhão de euros”, “denotando-se, assim, uma manifesta desproporcionalidade na liquidação, pois o imóvel que por si só tem um VPT superior a um milhão terá o mesmo tratamento que um prédio com um conjunto de divisões susceptíveis de utilização independente”.

- 2.5. E porque a Requerida, no entender do Requerente, “(...) só poderia tributar em sede de IS de acordo com as mesmas normas que se aplicam ao IMI”, apenas se pode concluir que “(...) há incidência do novo Imposto de Selo se alguma das divisões com utilização independente apresentem um VPT superior a € 1.000.000,00 (...), o que claramente não sucede”.
- 2.6. Assim, entende o Requerente que “para efeitos de tributação no que toca à verba 28 da Tabela Geral (...), não pode a Autoridade Tributária considerar como valor de referência o valor total do prédio”, pelo que “a cobrança do Imposto de Selo nos termos apresentados pela Autoridade Tributária viola o espírito da lei, indo em sentido oposto à vontade real do legislador”, porquanto “o que se visava (...) era uma tributação sobre o património considerado de luxo, o que não corresponde de todo ao presente caso”.²
- 2.7. Por outro lado, entende o Requerente que “do Projecto-Lei retira-se que o legislador pretendeu tributar as situações da vida que manifestassem uma certa capacidade contributiva”, “tendo de haver, uma coerência lógica entre o apuramento das situações iguais e das situações diferentes e da sua capacidade fiscal”.
- 2.8. Ou seja, para o Requerente, “a capacidade contributiva é o elemento essencial em que só podemos considerar que existe verdadeira igualdade de tratamento fiscal dos contribuintes se houver tributação idêntica para capacidades contributivas iguais, o que claramente não acontece neste caso”.
- 2.9. Adicionalmente, “para além da violação aqui patente da igualdade fiscal (...)” entende o Requerente que “temos também a violação da segurança jurídica, atendendo ao momento da criação e da aplicação desta lei (...)”

² Neste âmbito, cita o Requerente as Decisões Arbitrais nº 50/2013-T e nº 273/2015-T.

- 2.10. Assim, reitera o Requerente que, “*com fundamento na violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva (...)*”, deverá proceder o “*pedido de anulação do acto tributário de liquidação de imposto selo*”.³⁴
- 2.11. Nestes termos, entende o Requerente que “*deve-se assim concluir (...) uma vez que (...) nenhum dos andares destinados a habitação tem um valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00 (...), não se verifica o pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na verba 28 da Tabela Geral*”, pelo que “*(...) devem assim ser os actos de liquidação anulados*”.
- 2.12. Adicionalmente, entende também o Requerente que “*tem (...) direito a juros indemnizatórios (...) calculados (...) desde a data em que ocorreu o pagamento até ao integral reembolso (...)*”.
- 2.13. Por último, requer o Requerente que “*seja considerando o montante de € 15.397,44 como o valor da causa, atendendo a que é esse o valor total do tributo (...) que se pretende impugnar (...)*”.
- 2.14. Nestes termos, conclui o Requerente o pedido nos termos descritos no ponto 1.2., supra.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida defende-se na sua Resposta, por impugnação, sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, porquanto entende que “*o que (...)*”

³ Nesta matéria, cita de novo o Requerente a Decisão Arbitral nº 273/2015-T “*que incidiu exactamente sobre este mesmo prédio e sobre o mesmo pedido e causa de pedir (...)*”.

⁴ Neste âmbito, cita o Requerente o Acórdão do STA, de 24 de Maio de 2016, nos termos do qual “*relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto de Selo [verba 28.1 da TGIS (...)], a sujeição é determinada pela conjugação de dois fatores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.*” “*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 suscetíveis de utilização independente (...), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação*”.

está em causa são liquidações que resultam da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária”.

3.2. Assim, a Requerida “(...) entende não assistir razão à Requerente (...)” porquanto:

3.2.1. “À data (...) detinha a propriedade plena do prédio urbano em análise, avaliado nos termos do CIMI, no âmbito da avaliação geral aos prédios urbanos, descritos como prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, tendo cada um deles valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1.000.000,00”;

3.2.2. “Com referência ao ano de 2015, em cumprimento da verba n.º 28.1 da TGIS (...) cuja norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI com VPT igual ou superior a € 1.000.000,00, e afectação habitacional, procedeu a AT à notificação dos documentos de cobrança com vista ao pagamento das liquidações em causa”;

3.2.3. “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 fracções autónomas, ou seja, vários prédios”;

3.2.5. “Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o valor que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o inscrito na caderneta predial como **valor patrimonial total**” (negrito da Requerida).

3.3. Neste âmbito, acrescenta a Requerida que “em consonância, estando correta a liquidação e sendo devido o imposto apurado, não são devidos quaisquer juros moratórios ou indemnizatórios, desde logo por não existir qualquer erro imputável aos serviços, que se limitaram a atuar, como deviam, no estrito cumprimento da norma legal” (sublinhado da Requerida).

- 3.4. Por outro lado, entende a Requerida que “*carece (...) de sustentação legal a tese defendida (...)*” quanto ao facto de esta alegar que as liquidações de Imposto do Selo objecto do pedido são ilegais por violarem o “*(...) princípio da legalidade, igualdade e da capacidade tributária fiscal*” porquanto “*o que, expressamente, resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar (...) os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária (...)*”, sendo que “*a sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da TGIS resulta da conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00*” (sublinhado da Requerida).
- 3.5. Ora, segundo a Requerida, “*(...) consta da caderneta predial que o prédio em apreço se encontra em regime de propriedade total, compostos por várias partes susceptíveis de utilização independente*” e “*sendo esta a informação matricial (...), as liquidações de imposto do selo reportados ao ano de 2015, foram efectuadas, pela Administração tributária, tendo em conta a natureza dos prédios urbanos, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMF*”.
- 3.6. Nestes termos, entende a Requerida que “*encontrando-se os prédios em regime de propriedade total (...), é o VPT global do prédio que deve (...) relevar*” pelo que “*(...) deve a alegada violação da verba 28.1 da TGIS ser julgada improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correta aplicação da lei aos factos*”.
- 3.7. Adicionalmente, entende a Requerida que “*(...) a previsão da verba 28.1. da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédio constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total (...), ou ente prédio com afectação habitacional e prédios com outras afectações*” porquanto “*a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados*” e “*(...) a lei fiscal respeita-os*”.

- 3.8. Segunda a Requerida, *“importa ainda salientar que a tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode (...) ser ignorado”*, sendo que *“(...) a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia, quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes”*.
- 3.9. Assim, para a Requerida, *“encontra-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, o qual apenas seria censurável se resultasse manifestamente indefensável”*.⁵
- 3.10. Desta forma, conclui a Requerida que o Requerente *“(...) para efeitos de (...) imposto do selo (...) não é proprietário de fracções autónomas, mas sim de um único prédio (...)”* pelo que entende ser de concluir que *“(...) as notificações efectuadas para pagamento do imposto em causa, não violaram qualquer princípio legal, devendo (...) ser mantidas”*.⁶
- 3.11. Nestes termos, conclui a Requerida a sua Resposta, referindo que *“(...) as liquidações em crise consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida”*.

⁵ Neste âmbito, a Requerida cita e transcreve parcialmente a Informação Vinculativa da AT, com despacho de concordância do substituto legal do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 11 de Fevereiro de 2013, nos termos da qual se defende que *“para os devidos e legais efeitos, designadamente para efeitos de tributação em sede de imposto do selo, verba 28 da TGIS, os prédios constituídos em propriedade total, são considerados pela sua totalidade como um único prédio (...)”*.

⁶ Neste sentido, cita a Requerida a Decisão Arbitral do processo nº 668/2015-T, de 5 de Maio de 2016.

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do RJAT.⁷
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. A cumulação de pedidos aqui efectuada pelo Requerente, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, n.º 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.4. No que diz respeito ao valor do Pedido de Pronúncia Arbitral indicado pelo Requerente (EUR 15.397,44), tendo em consideração o disposto no artigo 306º e no artigo 297º, ambos do CPC, nos termos do qual *“cumulando-se na mesma acção vários pedidos, o valor é a quantia correspondente à soma dos valores de todos eles”*

⁷ Neste âmbito, refira-se que da análise do processo decorre que o pedido de pronúncia arbitral têm, expressamente, como objecto os actos de liquidação do Imposto de Selo, referente ao ano de 2015, no montante de EUR 15.397,30, com fundamento na ilegalidade da aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, relativamente ao prédio urbano identificado nos autos, pretendendo o Requerente que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dessas liquidações.

Assim sendo, foi analisado o momento do início da contagem do prazo para a dedução do pedido de pronúncia arbitral relativo ao pedido de anulação das liquidações de Imposto do Selo identificadas, tendo em consideração que o disposto no 10º, n.º 1, alínea a) do RJAT (relativamente a actos de liquidação de imposto), remete (no que concerne ao início da contagem do prazo) para o estabelecido nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT (ou seja, a contagem do prazo tem início no dia seguinte ao *“termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte”*).

Ora, no caso em análise, temos liquidações de Imposto do Selo a pagar em três prestações (até ao final dos meses de Abril, Julho e Novembro de 2016), sendo que este pagamento em prestações não é mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um pagamento parcial propriamente dito.

Nestes termos, para efeitos de contagem do prazo previsto no artigo 10º do RJAT, este deverá ser aferido em função do “termo do prazo para pagamento de cada um das prestações tributárias legalmente notificadas” e, dado que a lei não compreende a impugnação autónoma de cada uma das prestações de imposto em causa, à data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral (11 de Julho de 2016) estava ainda em curso o prazo de 90 dias (previsto no artigo 10º do RJAT), a contar do dia seguinte ao termo do prazo para pagamento da 1ª

(ou seja, EUR 15.397,30), fixa-se o valor do processo em EUR 15.397,30, sem qual esta alteração produza implicações no montante de custas finais do processo (as quais de acordo com o disposto no artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processo de Arbitragem, serão fixadas pelo Tribunal Arbitral, no capítulo da Decisão).

- 4.5. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente.
- 4.6. Não foram suscitadas quaisquer exceções de que cumpra conhecer.
- 4.7. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. Dos factos provados

5.2. Consideram-se como provados os factos documentados pelos seguintes documentos juntos aos autos:

- 5.2.1. O Requerente é proprietário do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial nº ... da freguesia das..., sito na Avenida..., nº ... a ..., em Lisboa (conforme documento nº 1, anexado com o pedido).
- 5.2.2. O referido prédio urbano encontra-se constituído em regime de propriedade vertical (ou total), sendo composto por oito andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (conforme documento nº 1, anexado com o pedido).
- 5.2.3. O VPT total do referido prédio urbano era, a 31 de Dezembro de 2015, de EUR 1.812.650,00, determinado em 19 de Janeiro de 2013, sendo que o

prestação (30 de Abril de 2016) de imposto relativo a cada uma das liquidações de Imposto do Selo em crise, pelo que se conclui que o pedido é tempestivo.

VPT total associado com as áreas de afectação habitacional ascendia a EUR 1.539.730,00 e o VPT de cada uma das divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente) destinadas à habitação se situa entre os EUR 194.350,00 (valor atribuído ao 7º andar) e os EUR 224,230,00 (valor individualmente atribuído ao 1º, 2º, 3º, 4º, 5º e 6º andares), conforme documento nº 1, anexado com o pedido.

- 5.2.4. O Requerente foi notificado das notas de cobrança para pagamento da 1ª, 2ª e 3ª prestação de imposto relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 5 de Abril de 2016, referentes ao ano 2015 (cuja data limite de pagamento era, respectivamente “Abril/2016”, “Julho/2016” e “Novembro/2016”), respeitantes ao imóvel acima identificado nos pontos 5.2.1. e 5.2.2., conforme cópias dos documentos de cobrança (1ª e 2ª prestações), anexados com o pedido (conforme documento nº 2 a 9, 11, 13, 15, 17, 19 e 21) e documentos de cobrança (3ª prestação) anexados com o requerimento apresentado pelo Requerente em 4 de Novembro de 2016.
- 5.2.5. Para efeitos de determinação da incidência de Imposto do Selo da verba 28 sobre diversas partes autónomas do imóvel, foi considerado (i) o VPT total do imóvel e (ii) a afectação habitacional das referidas partes autónomas, sendo que, para efeitos de liquidação do imposto, a Requerida aplicou a taxa de 1% de Imposto do Selo sobre o VPT individual de cada uma das fracções autónomas identificadas no ponto anterior.

5.2.6. Foram as seguintes as notas de cobrança notificadas ao Requerente, relativas ao Imposto do Selo do ano de 2015:

Nº DOCUMENTO	ANDAR	VPT	COLECTA	1ª, 2ª E 3ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2016 ...	1º	224.230,00	2.242,30	747,44	2
2016 ...				747,43	9
2016 ...				747,43	8
2016 ...	2º	224.230,00	2.242,30	747,44	3
2016 ...				747,43	11
2016 ...				747,43	9
2016 ...	3º	224.230,00	2.242,30	747,44	4
2016 ...				747,43	13
2016 ...				747,43	10
2016 ...	4º	224.230,00	2.242,30	747,44	5
2016 ...				747,43	15
2016 ...				747,43	11
2016 ...	5º	224.230,00	2.242,30	747,44	6
2016 ...				747,43	17
2016 ...				747,43	12
2016 ...	6º	224.230,00	2.242,30	747,44	7
2016...				747,43	19

⁸ Conforme doc. nº 1 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

⁹ Conforme doc. nº 7 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

¹⁰ Conforme doc. nº 2 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

¹¹ Conforme doc. nº 6 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

¹² Conforme doc. nº 3 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

2016 ...				747,43	¹³
2016 ...	7°	194.350,00	1.943,50	647,84	8
2016 ...				647,83	21
2016 ...				647,83	14
TOTAL		1.539.730,00	15.397,30	15.397,30	

¹³ Conforme doc. n.º 5 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

¹⁴ Conforme doc. n.º 4 anexado com o requerimento apresentado, pelo Requerente, em 4 de Novembro de 2016.

5.2.7. O Requerente efectuou, dentro dos respectivos prazos para pagamento voluntário, o pagamento do imposto constante de cada uma das notas de cobrança acima identificadas nos pontos 5.2.4. e 5.2.6., relativas à primeira e segunda prestação do imposto do ano de 2015 (conforme documentos nº 2 a 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20 e 22, anexados com o pedido).

5.3. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

5.4. Dos factos não provados

5.5. Não foi obtida evidência que valor relativo à terceira prestação do Imposto do Selo, respeitantes à liquidação de imposto em crise, incidentes sobre o imóvel acima identificado, tenha sido pago, sendo que a data desta decisão é coincidente com a data limite para o seu pagamento voluntário (30 de Novembro).

5.6. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. No caso em análise, de modo a aferir a legalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas ao Requerente, por referência ao ano de 2015, será importante dar resposta a uma questão de direito controvertida, subjacente ao Pedido de Pronúncia Arbitral:

6.1.1. A sujeição a Imposto do Selo, nos termos do que dispõe a verba nº 28.1. da TGIS, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional ou se, pelo contrário, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPT dos andares (com aquele tipo de afectação), que dele fazem parte?

- 6.2. Neste âmbito, o Requerente defende que “(...) *para efeitos de tributação no que toca à verba 28 da Tabela geral do Imposto do Selo, não pode a Autoridade Tributária considerar como valor de referência o valor total do prédio*”, sendo que entende que “*a cobrança do Imposto do Selo nos termos apresentados pela Autoridade Tributária viola o espírito da lei, indo em sentido oposto à vontade real do legislador*”, o qual “*(...) pretendeu tributar as situações (...) que manifestassem uma certa capacidade contributiva*”.
- 6.3. Assim, sustenta o Requerente que “*tem de haver, uma coerência lógica entre o apuramento das situações iguais e das situações diferente e da sua capacidade fiscal*”, concluindo que “*para além da violação (...) da igualdade fiscal, temos também a violação da segurança jurídica (...)*”.
- 6.4. Pelo contrário, para a Requerida, encontrando-se o prédio “*(...) em regime de propriedade total (...) é o VPT global do prédio que deve (...) relevar*” entendendo que “*(...) a previsão da verba 28.1. da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total (...)*” porquanto “*(...) são institutos jurídicos diferenciados*”.
- 6.5. Nestes termos, para a Requerida, “*não se pode concluir por uma alegada discriminação, ou violação do princípio da igualdade (...)*”, entendendo que são “*(...) válidas e legais as notas de cobrança do imposto de selo (...) impugnadas nos (...) autos (...)*”.
- 6.6. Ora, para efeitos de responder à questão acima enunciada, será importante analisar as alterações decorrentes da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (ou seja, o aditamento à TGIS da verba 28) porquanto aquele diploma “*introduziu um conjunto de alterações nos diplomas codificadores de três impostos – IRS, IRC e Imposto do Selo – assim como na Lei Geral Tributária, entre as quais a norma em análise, todas*

norteadas à obtenção suplementar de receita fiscal e, em geral, a contrariar o desequilíbrio orçamental”.¹⁵¹⁶

6.7. Com efeito, aquele diploma “introduziu um conjunto de alterações nos diplomas codificadores de três impostos – IRS, IRC e Imposto do Selo – assim como na Lei Geral Tributária, entre as quais a norma em análise, todas norteadas à obtenção suplementar de receita fiscal e, em geral, a contrariar o desequilíbrio orçamental”.
1718

6.8. Assim, “invocando os princípios da equidade social e justiça fiscal, foi agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, introduziram-se medidas de reforço de combate à fraude e evasão fiscal, através do reforço do regime aplicável às manifestações de fortuna dos sujeitos passivos e às transferências de e para os paraísos fiscais, a que se somou a introdução, no âmbito do Imposto do Selo, da tributação de situações jurídicas (...), que se entendeu capazes de suportar esforço fiscal acrescidos, distribuindo desse modo mais equitativamente o sacrifício para atingir a consolidação orçamental exigido aos contribuintes” (sublinhado nosso).¹⁹

¹⁵ De acordo com alteração introduzida pelo referido diploma, a verba 28 da TGIS passou a ter a seguinte redacção (negrito nosso):

“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 – sobre o VPT 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 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%”*

¹⁶ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional nº 590/2015, de 11 de Novembro (processo nº 542/14) - ponto 9.

¹⁷ De acordo com alteração introduzida pelo referido diploma, a verba 28 da TGIS passou a ter a seguinte redacção (negrito nosso):

“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 – sobre o VPT 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 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%”*

¹⁸ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional nº 590/2015, de 11 de Novembro (Processo nº 542/14) - ponto 9.

¹⁹ Vide nota de rodapé anterior.

6.9. E se dúvidas houvesse quanto à alegada inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, por alegada violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade e da capacidade contributiva, nesta matéria pronunciou-se o Tribunal Constitucional, no âmbito do Acórdão de 11 de Novembro de 2015 (no âmbito do processo nº 542/14), nos termos do qual decidiu “(...) não julgar inconstitucional a norma da verba 28. e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/20121, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00”, “não se verificando a violação de parâmetros de constitucionalidade (...), nem quaisquer outros (...)” (sublinhado nosso).²⁰²¹

6.10. Com efeito, e no que diz respeito ao princípio da igualdade tributária e capacidade contributiva, afasta aquele Tribunal a “névoa” da inconstitucionalidade, porquanto:

6.10.1. “Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao (...) da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é susceptível de fundar a imposição de contributo acrescido para saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido princípio da equidade social na austeridade” (sublinhado nosso).

6.10.2. Por outro lado, esclarece ainda aquele Acórdão que “o princípio constitucional da igualdade tributária (...) encontra concretização na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...)” e que

²⁰ E já se referindo às alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/20123 de 31 de Dezembro.

²¹ Com efeito, conclui o Tribunal Constitucional que “(...) a verba 28 da TGIS não enferma de nenhuma inconstitucionalidade, inexistindo qualquer violação dos princípios constitucionais conformadores da lei fiscal, especificamente, dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade (...)”.

“uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (sublinhado nosso).²²

6.10.3. E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, citado naquele Acórdão, encontra-se no princípio da capacidade contributiva, ao implicar *“(...) igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”*.²³

6.11. Ora, *“como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva (...) afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários se atenha a revelações de capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses do respectivo imposto”* (sublinhado nosso).²⁴

25

6.12. Por outro lado, o mesmo Acórdão refere que *“o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais”*, ou seja, *“o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também ao cumprimento das finalidades do sistema fiscal”*.²⁶

6.13. Em suma, *“(...) o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas”*, seja *“na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem excepção”*, seja *“na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em situações iguais e de modo diferente os contribuintes que se encontram em situações diferentes, na medida da diferença, a*

²² Neste sentido, é citado Teixeira Ribeiro, in *“Lições de Finanças Públicas”*, 5ª Edição, pág. 261.

²³ In *“Direito Fiscal”*, 7ª Edição, 2012, pág. 155.

²⁴ Vide Casalta Nabais, obra citada na nota de rodapé anterior, pág. 157.

²⁵ Neste mesmo sentido, vide AC TC n.º 84/20103, citado no AC TC n.º 590/2015, de 11 de Novembro.

aferir pela capacidade contributiva”, seja ainda “na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional” (sublinhado nosso).²⁷

6.14. Assim, “a incidência do Imposto do Selo (...) remete aqui, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo (...) para a regulação constante do Código do IMI (...)”, sendo que “a doutrina atribui-lhe mesmo a condição de taxa adicional de IMI, dirigido a discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes (...) explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que o reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado” (sublinhado nosso).²⁸

6.15. Por outro lado, e no que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, afasta também aquele Tribunal qualquer inconstitucionalidade porquanto (e cite-se):

6.15.1. “O legislador não visou apenas por este meio o objectivo de reequilíbrio das contas públicas (...) pretendeu (...) alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de elevado valor e (...) como instrumento de obtenção de mais receita e (...) de alívio do esforço que pudesse vir a incidir sobre outras fontes de receita ou sobre a redução da despesa pública, com vista a cumprir as metas do défice público, não sofre dúvidas que as verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba nº 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir” (sublinhado nosso).

²⁶ Neste sentido, vide AC TC nº 84/2003.

²⁷ Neste sentido, vide AC TC nº 695/2014.

²⁸ Vide José Maria Fernando Pires, in “Lições de Imposto sobre o Património”, Coimbra, 3ª Edição, 2015, pág. 504 e pág. 506.

6.15.2. Assim, “enquanto medida fiscal dirigida a afectar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos com vocação habitacional e de mais alto valor, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade” (sublinhado nosso).

Da incidência do imposto

6.16. Neste âmbito, importa analisar a essência da verba nº 28 da TGIS (aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro e em vigor desde 30 de Outubro de 2012), tendo em consideração que a referida lei não procedeu à qualificação dos conceitos que constam da citada verba nº 28, nomeadamente, do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”.

6.17. Ora, se for observado o disposto no artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo (também aditado pela referida Lei nº 55-A/2012), verifica-se que “*às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da TGIS se aplica, subsidiariamente, o Código do IMP*” e da leitura do Código do IMI, facilmente é perceptível que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.

6.18. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 do Código do IMI, “*para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*” (sublinhado nosso).

- 6.19. Ainda de acordo com o nº 2 e o nº 3 do mesmo artigo, “*os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios*”, presumindo-se “*o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano*”.
- 6.20. Para efeitos de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), “*cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*” e, de acordo com o disposto no artigo 4º do Código daquele imposto “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*” (sublinhado nosso).
- 6.21. Entre as várias espécies de “*prédios urbanos*” referidos no artigo 6º do Código do IMI, estão expressamente mencionados os “*prédios urbanos habitacionais*” [nº1, alínea a)], acrescentando o nº 2 do mesmo artigo que estes “*são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”.
- 6.22. Por outro lado, se é certo que o nº 4 do artigo 2º do Código do IMI refere que “*para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*” também é certo que *não há nada na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e prédio em propriedade vertical no que se refere à sua identificação como “prédios urbanos habitacionais”*.
- 6.23. Assim, daqui pode concluir-se que *as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como “prédios urbanos habitacionais”*.

- 6.24. Conforme defendido em diversas Decisões Arbitrais, nomeadamente, na que foi proferida no âmbito do Processo nº 88/2013-T, “*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*”, pelo que, “*há assim que concluir que para o legislador é irrelevante que o prédio esteja constituído em propriedade vertical ou em propriedade horizontal, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização*” (sublinhado nosso).
- 6.25. Com efeito, na interpretação do texto legal, não faz sentido distinguir aquilo que a própria lei não distingue pois distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios constituídos em propriedade total seria uma “*inovação*” sem um suporte legal associado.
- 6.26. Na verdade, nem na verba nº 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, nada indicia uma justificação para essa diferenciação.²⁹
- 6.27. Com efeito, poder-se-á afirmar que é hoje entendimento pacífico que as leis fiscais se interpretam através da determinação do seu verdadeiro sentido, apurado de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr. artigo 9º do Código Civil e artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT)).³⁰
- 6.28. Por outro lado, é necessário ter também em consideração que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.³¹
- 6.29. Nestes termos, o critério uniforme que se impõe é o que determina que a incidência do preceituado na norma em causa (verba 28 da TGIS) apenas tenha lugar quando

²⁹ Neste âmbito, atente-se no disposto no artigo 12º, nº 3, do Código do IMI, ao referir que “*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo VPT*”.

³⁰ Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

³¹ Cfr. AC TCAS Processo 5320/12, de 2 de Outubro de 2012, AC TCAS Processo 7073/13, de 12 de Dezembro de 2013 e AC TCAS 2912/09, de 27 de Março de 2014.

alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal (ou total), com afectação habitacional, possua um VPT superior a EUR 1.000.000,00 (sublinhado nosso).

6.30. Assim “se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu um critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência da verba 28.1. da TGIS”³², pelo que fixar como valor de referência para esse objectivo, o VPT global do prédio em causa (como pretende a Requerida), não encontra base na legislação aplicável (sublinhado nosso).³³

6.31. Por último, importará ainda indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28 da TGIS e, em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil³⁴, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.

6.32. Com efeito, à data da alteração, o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação habitacional, tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo.

³² Vide Decisão Arbitral nº 50/2013-T (CAAD), de 29 de Outubro de 2013.

³³ Que é o Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

³⁴ Segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir o pensamento legislativo, a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação, tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

- 6.33. Na verdade, entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República³⁵, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.³⁶
- 6.34. Com efeito, a fundamentação da medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta pois 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 assim incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhado nosso).
- 6.35. Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a uma “habitação” (seja ela uma casa, uma fracção autónoma, uma parte de prédio com utilização independente ou uma unidade autónoma) sempre que a mesma representar, por parte do seu titular, uma capacidade contributiva acima da média (e, nessa medida, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal), já não faria qualquer sentido se aplicada “unidade a unidade” para, através do somatório dos VPT individuais das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo), apurar o tal valor igual ou superior a um milhão de euros (sublinhado nosso).
- 6.36. Acresce ainda que, admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis e discriminatórios do ponto de vista jurídico, porquanto contrários aos objectivos (de promoção da equidade social e da justiça fiscal) que o legislador defendia ter ao aditar a referida verba nº 28.
- 6.37. Assim, a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode, por si só, ser indiciador de capacidade contributiva, decorrendo da lei que uns e

³⁵ Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

³⁶ Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (vide Processo nº 48/2013-T e Processo nº 50/2013-T).

outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.

- 6.38. Inversamente, a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser suscetível de desencadear a incidência do novo imposto se o VPT de cada uma das partes ou fracção for igual ou superior ao limite definido pela lei, ou seja, a EUR 1.000.000,00.
- 6.39. Deste modo, é ilegal (e inconstitucional) considerar que o valor de referência para a liquidação do imposto seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, desde logo porque estaríamos perante uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal, porquanto o legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente, em função de estarmos ou não perante um prédio em propriedade horizontal ou em propriedade vertical.
- 6.40. Ora, se o prédio em análise se encontrasse em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das divisões habitacionais que dele faz parte estaria sujeita à incidência do novo imposto, porquanto nenhuma delas ultrapassaria, individualmente considerada, o limite de EUR 1.000.000,00 definido pela lei (vide ponto 5.2.3., supra quanto ao VPT de cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente).
- 6.41. Será por isso mesmo, que o artigo 12º, nº 3 do Código do IMI dispõe que “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo VPT” para não gerar situações de violação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal (sublinhado nosso).
- 6.42. Dado que a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio, não impondo sequer uma nova avaliação, será a verdade material a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera

realidade jurídico-formal do prédio pelo que, em consequência, a discriminação operada pela Requerida traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.³⁷

- 6.43. E, tendo em conta toda a realidade social e económica muitas vezes subjacente em muitos dos prédios em propriedade vertical, o próprio legislador fiscal no Código do IMI tratou as duas situações (propriedade horizontal e vertical) de forma equitativa, aplicando os mesmos critérios.
- 6.44. Com efeito, reitere-se que não pode a Requerida distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal e os princípios da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa - CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, naquele incluídos.
- 6.45. Analisando a situação *sub judice*, constata-se que o VPT dos andares (unidades autónomas) com afectação habitacional no imóvel acima descrito varia entre o valor mais baixo de EUR 194.350,00 (valor atribuído ao 7º andar) e o valor mais alto de EUR 224.230,00 (valor individualmente atribuído ao 1º, 2º, 3º, 4º, 5º e 6º andares), conforme documento nº 1, anexado com o pedido, pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o referido VPT é sempre inferior a EUR 1.000.000,00 (conforme acima já referido no ponto 6.40.).
- 6.46. Assim, face ao acima exposto, a resposta a dar à questão acima colocada (vide ponto 6.1.1.) será a de que a sujeição a Imposto do Selo, para efeitos da verba 28º da TGIS, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional e não pelo VPT global do prédio, pelo que será de concluir que sobre os andares com afectação habitacional (do prédio identificado nos autos) não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba nº 28 da TGIS sendo

³⁷ Uma vez que a lei não impõe a obrigação de constituição do prédio em regime de propriedade horizontal.

assim ilegais os actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pelo Requerente. ³⁸³⁹

6.47. Adicionalmente, tendo também em consideração tudo o que acima já foi dito, podemos concluir que a interpretação feita pela Requerida não é conforme à Lei e à Constituição, porquanto viola o princípio da igualdade (artigo 13º da CRP) consubstanciado no princípio da capacidade contributiva, não contribuindo para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da CRP).

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

6.48. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

6.49. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”.

³⁸ Neste sentido, vide nomeadamente, Decisão Arbitral nº 368/2014-T, de 18 de Dezembro de 2014, emitida pela signatária.

³⁹ Neste sentido, se pronunciou o Acórdão do STA nº 01354/15, de 2 de Março de 2016, nos termos do qual “*relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (...), 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. 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*”.

No mesmo sentido, vide também Acórdão do STA nº 047/15, de 9 de Setembro de 2015.

- 6.50. Como refere Jorge Lopes de Sousa “insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)” (sublinhado nosso).^{40 41}
- 6.51. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.52. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 6.53. Na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação acima já identificados (vide ponto 6.46.) e, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), “a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”, pelo que terá de haver lugar ao reembolso dos montantes que foram pagos pelo Requerente, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

⁴⁰ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in “*Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*”, 4.ª Ed., 2012, página 116).

⁴¹ Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), Juros nas relações tributárias, in “*Problemas fundamentais do Direito Tributário*”, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

6.54. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no nº 1, do artigo 43º da LGT), o Requerente tem direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre a quantia paga, no âmbito das liquidações de Imposto do Selo respeitantes ao ano de 2015 (objecto do pedido de pronúncia arbitral), os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

6.55. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, *“da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral”*.

6.56. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

6.57. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão *“houver dado causa”*, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

6.58. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas à Requerida, de acordo com o disposto no artigo 12º, nº 2 do RJAT e artigo 4º, nº 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

7. DECISÃO

7.1. Tendo em consideração a análise efectuada no capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral:

7.1.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelo Requerente e condenar a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo, datadas de 5 de Abril de 2016 (respeitantes ao ano de 2015) anulando-se, em consequência, todos os respectivos actos tributários de liquidação, com a consequente devolução das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;

7.1.2. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como o acima exposto no ponto 4.4. (Capítulo 4 desta decisão), fixa-se o valor do processo em EUR 15.397,30.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 918,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Novembro de 2016

O Árbitro

Sílvia Oliveira