

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 460/2017-T**

**Tema: Imposto do Selo – Verba 28.1 TGIS – propriedade vertical**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **RELATÓRIO**

1. Em 1 de Agosto de 2017, a Sociedade A..., S.A., NIPC..., adiante designada por Requerente, com sede em Portugal, solicitou a constituição de Tribunal Arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT).
2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelos seus mandatários, Dr. B..., Dr.ª C... e Dr. D..., e a Requerida é representada pelas juristas, Dr.ª E... e Dr.ª F... .
3. Mediante o pedido de constituição do Tribunal Arbitral e de pronúncia arbitral, a Requerente pretende que seja revogado o despacho do Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa ..., datado de 7 de Junho de 2017, no sentido do indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação de Imposto do Selo, relativo ao ano de 2015, no valor total de € 12.174,04 (doze mil, cento e setenta e quatro euros e quatro cêntimos), incidente sobre as unidades susceptíveis de utilização independente respeitantes ao 1.ºE, 2.ºD, 3.ºD, 3.ºE, 4.ºD, 4.ºE, 5.ºD, 5.ºE e S3.ºE do prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ... a ... e Rua do ..., n.º ... e ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo

... da freguesia de ..., do concelho de Lisboa, bem como a anulação de tal acto tributário, e o pagamento de juros indemnizatórios devidos.

4. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT, foi designado como Árbitro, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o signatário.

5. O Árbitro aceitou a designação efectuada, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído no dia 9 de Novembro de 2017, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme a comunicação da constituição do Tribunal Arbitral notificada às partes e que se encontra junta aos presentes autos.

6. Depois de notificada para o efeito, a Requerida apresentou, a 7 de Dezembro de 2017, a sua resposta, na qual apresentou a sua defesa por impugnação, requerendo a dispensa da reunião do artigo 18.º do RJAT, não prescindindo, contudo, da produção de alegações escritas.

7. Ora, atendendo à inexistência de necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, reunindo o processo todos os elementos necessários à prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, o Tribunal, através de despacho de 5 de Janeiro de 2018, entendeu, caso as partes a isso expressamente não se opusessem, por um lado, dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e a produção das alegações escritas, por outro, designar o dia 9 de Março de 2018 para efeito de prolação da decisão arbitral, e, por último, advertiu a Requerente, que deveria 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.

## **II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:**

A Requerente sustenta o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto do Selo, referente ao ano de 2015, incidente sobre os andares ou partes susceptíveis de utilização independente, afectos a habitação, do prédio inscrito na

respectiva matriz sob o artigo ..., sito na Rua..., n.º ... a ... e Rua do..., n.ºs ... e ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, que se encontra em propriedade vertical, por enfermar dos seguintes vícios:

a) Vício de violação de lei ordinária – erro nos pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS - defendendo a Requerente que, da conjugação do n.º 2 do artigo 7.º, n.º1 do artigo 9.º e n.º 2 do artigo 67.º, todos do Código do Imposto do Selo (CIS), n.º 3 do artigo 12.º e n.º 1 do artigo 119.º, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) resulta que *«o Prédio não apresenta um VPT próprio, podendo apenas este ser calculado – sem qualquer relevância jurídico-tributária – através da soma dos VPT calculados especificamente para cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente.»*, pelo que *«[e]m suma para efeitos de IMI, cada divisão susceptível de utilização independente tem um VPT autónomo individualizável.»*

b) Mais refere, a Requerente que *«(...) se as normas relevantes do Código do Imposto do Selo mandam atender ao VPT utilizado para efeitos de IMI e o Código do IMI determina que cada divisão susceptível de utilização independente possuiu um VPT próprio e que a liquidação deste imposto é feita individualmente sobre cada uma das referida divisões susceptíveis de utilização independente (...) igual critério terá que ser utilizado para a liquidação do Imposto do Selo prevista na verba 28.1 da TGIS.»*

c) Com efeito, *«o acto de liquidação em crise tem por base o (errado) entendimento, demonstrado pela Administração Tributária, de que o VPT relevante para efeitos de imposição do tributo, será igual à soma dos VPT das divisões susceptíveis de utilização independente afectas à habitação, quando o resultado dessa operação seja igual ou superior a € 1.000.000,00. Mas, conforme demonstrado, tal entendimento não goza de suporte legal, pois corporiza a aplicação de um método de cálculo do VPT do prédio contraditório com aquele que se encontra estabelecido nos artigos 12.º, n.º 3 e 119, n.º 1 ambos do CIMI, subsidiariamente aplicável.»*, pelo que, segundo a Requerente, *«[n]ão restam dúvidas de que o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS incide sobre o VPT de cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente que integram o Prédio, importa aferir se alguma destas divisões tem um VPT superior a € 1.000.000. Ora,*

*da prova feita supra resulta que tal não sucede, pelo que, inequivocamente, se deverá concluir pela ilegalidade dos actos de liquidação ora contestados, por erro sobre os pressupostos e violação do artigo 1.º, n.º 1 do Código do IS, e da verba 28.1 da TGIS, devendo ser anuladas em conformidade(...).»*

**d)** *Vício de violação de lei constitucional, por violação dos princípios da legalidade tributária, igualdade fiscal, capacidade contributiva, enunciados na Constituição da República Portuguesa, porquanto, entende a Requerente que, com a introdução da verba 28.1 da TGIS, «(...) o legislador pretende que a incidência deste imposto se manifeste nos contribuintes que detêm prédios urbanos (casas) cuja configuração e características físicas fazem supor a sua utilização, no seu todo, pelo detentor do direito, para fins habitacionais. Ora, tal não sucederá na situação em apreço, pois a configuração de prédio composto por fracções com utilização independente não indicia uma utilização habitacional unitária do mesmo, mas antes uma utilização habitacional divisão a divisão.»*

**e)** *Mais referindo, a Requerente, que «(...) a diferença de tratamento entre prédios em propriedade total e prédios em propriedade horizontal colide com a Constituição da República Portuguesa, nomeadamente com o princípio da capacidade contributiva, na sua vertente de igualdade tributária (cf. artigo 13.º do referido diploma legal). (...) não sendo defensável considerar que a propriedade horizontal revela uma maior capacidade contributiva relativamente à propriedade total (ou vice versa), dever-se-á concluir que a diferença existente entre as duas realidades jurídicas é meramente formal e não afecta a capacidade contributiva dos respectivos proprietários. (...) Nesta medida, a interpretação da verba 28.1 da TGIS no sentido de aí se incluírem os prédios urbanos habitacionais constituídos em propriedade total, com divisões susceptíveis de utilização independente consideradas separadamente na respectiva inscrição matricial, deverá ser considerada inconstitucional, por violação do princípio constitucional da capacidade contributiva, na sua vertente de igualdade tributária (...).»*

**f)** *Concluindo, no sentido de que «[e]m face de tudo quanto ficou exposto supra, é manifesto que o acto de liquidação de Imposto do Selo ora contestado enferma de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, devendo ser anulado em conformidade, porque praticado com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis.»*, entendendo,

complementarmente, a Requerente, que existe erro imputável aos serviços no que ao acto de liquidação aqui sindicado diz respeito, pelo que deve à mesma ser restituída o valor que pagou, acrescidos dos juros indemnizatórios, a que tem direito, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

### **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, refere que: *«(...) é consabido que a AT tem reiterado o entendimento de que se o edifício for constituído em propriedade total com partes susceptíveis de utilização independente (propriedade dita total), integra o conceito jurídico tributário de “prédio”, ou seja, uma única unidade. Destarte, o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afectação habitacional e, revelando-se aquele igual ou superior a € 1.000.000,00, então há sujeição a imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS.»*

b) Com efeito, considera a Requerida que *«(...) o critério para a determinação da incidência do imposto de selo para um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, é o valor patrimonial global das fracções e outras divisões destinadas a habitação.»*, porquanto, por um lado, *«[n]o CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (cfr. artigo 67.º, n.º 2 do CIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012)»*, por outro, *«o conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2.º, n.º 1 do CIMI; o seu n.º 4 ressalva as fracções autónomas de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, as quais considera, excepcionalmente, como prédios; ao contrário, sendo um prédio constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, é o prédio no seu todo, e já não cada uma daquelas partes, que integra o conceito de “prédio”, para efeitos de IMI e de IS, por remissão ao artigo 1.º, n.º 6 do CIS; a tal não obsta o facto de cada andar/divisão constar separadamente na inscrição matricial, e com os respectivo valores patrimoniais tributários, pois tal discriminação apenas releva, para efeitos fiscais, face ao conceito de matrizes prediais constantes do artigo 12.º do CIMI e na matéria regulada neste Código*

*para a organização das matrizes; », por outro lado, ainda, «a imposição de organizar desta forma as matrizes deve-se à necessidade de relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, cabe a cada uma das suas partes, as quais podem ser economicamente independentes; esta autonomização apenas se justifica porque no mesmo prédio pode ocorrer a utilização para comércio ou habitação, com ou sem arrendamento, o que é determinante nas regras da avaliação fiscal no âmbito do CIMI, face aos diferentes coeficientes de afectação previstos no artigo 41.º desse Código.».*

**c)** Assim sendo, continua a Requerida no sentido de que *«[p]ropugnar o contrário é, de harmonia, confundir realidade teleologicamente distintas, a propriedade total, por um lado, e a propriedade horizontal, por outro. Sendo que essa destrição encontra, desde logo, o seu fundamento no direito civil.»* Com efeito, considera a Requerida que a propriedade horizontal é *«(...) um regime de propriedade não sobre um edifício na sua totalidade, tal como sucede na propriedade vertical, mas sim sobre uma fracção autónoma, embora se possa ser comproprietário de partes comuns (...) Sucede que esta compropriedade é forçada, ou seja, não pode sair da indivisão enquanto durar a propriedade horizontal.»*

**d)** Deste modo, o regime de propriedade horizontal e vertical (total), são segundo, entende, a Requerida (...), *«realidades de facto e de direito distintas, e como tal susceptíveis de merecer um tratamento fiscal diferenciado», «não pode[ndo] o intérprete fazer tábua rasa da distinção provida pelo legislador, e por conseguinte, consideramos forçada a tese de que o legislador legislou de forma imperfeita.»*

**e)** Ademais, entende a Requerida que *«(...) não se poderá deixar de ter presente que estamos perante uma norma de incidência, pelo que não se pode, através da via interpretativa, levar a um resultado que não está previsto na lei. É, de resto o que decorre do princípio da legalidade e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra, que confirma que as normas de incidência têm de ser pré-determinadas no seu conteúdo, devendo os elementos integrantes da mesma estar formulados de modo preciso e determinado. O mesmo é dizer que a determinação do conteúdo da norma tributária de incidência exclui a utilização de conceitos indeterminados, bem como de conceitos determinados normativos, sob pena de ser postergada a segurança jurídica.»*

f) Assim sendo, infere a Requerida que «(...) a ora Requerente, para efeitos de IMI, e também de imposto selo, por força da redacção da referida verba, não é proprietária de fracções autónomas, mas sim de um único prédio, considerando a AT que este é o entendimento que melhor se coaduna com o princípio da legalidade ínsito no artigo 8.º da LGT, a que está votada toda a sua actividade. Em concordância, não se reconhece qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito em que terá incorrido o acto tributário de liquidação do imposto impugnado, e conseqüentemente, não se reconhece o direito do sujeito passivo ao pagamento dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43.º da LGT, em caso de erro imputável aos serviços.»

g) Mais, aduz, a Requerida, que «a AT se encontra vinculada ao princípio da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo agir com todos com a mesma adequação e proporcionalidade. Até porque num Estado de Direito, o princípio da igualdade fiscal é um elemento constitutivo do direito tributário, que traduz a ideia de que todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos aferido por um mesmo critério – a capacidade contributiva (...) que é aferida pelo legislador atendendo a indicadores que averiguam a sua força económica, e conseqüentemente identificam a sua capacidade para os pagar.»

h) Assim, defende a Requerida que «(...) o acto tributário em causa, em termos de substância, não violou qualquer preceito legal, devendo, assim, ser mantido, o que naturalmente se estende à decisão propalada na reclamação graciosa da Sr<sup>a</sup> Chefe de Finanças de Lisboa ...»,

i) ...concluindo, no que à invocada inconstitucionalidade propriamente dita diz respeito, que «em concreto, a violação do princípio da igualdade tributária, capacidade contributiva e da proporcionalidade, entendeu o Tribunal Constitucional não se verificar (...) e assim se reitera que tal interpretação não só não é ilegal, como não é inconstitucional, porquanto não fere os princípios constitucionais do Estado de direito e da separação dos poderes, (...) nem o da legalidade (...) nem do princípio da indispensabilidade dos créditos tributários ínsito no artigo 30.º, n.º2 da LGT que vinculam o legislador e a AT.»



#### **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, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

#### **V. Matéria de Facto**

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

**A.** A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., n.º... a ... e Rua do ..., n.º s ... e ..., da freguesia de ..., concelho e distrito de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...(cfr. **Doc. n.º 5** junto com a petição inicial);

**B.** O prédio compreende um total de 9 (nove) pisos e 25 (vinte e cinco) divisões com utilização independente, sendo que apenas 9 (nove) se encontram afectas a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT), determinado ao abrigo do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), varia entre € 126.543,88 e € 139.844,63. (cfr. Doc. n.º 5 junto com a petição inicial);

**C.** O prédio em causa encontra-se em regime de propriedade vertical ou total. (Doc. n.º 5 junto com a petição inicial);

**D.** O somatório dos VPT's das mencionadas fracções autónomas afectas a habitação ascende a € 1.217.402,53 (um milhão, duzentos e dezassete mil, quatrocentos e dois euros e cinquenta e três cêntimos), tendo cada uma delas individualmente, um VPT inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) (Doc. n.º 5 junto com a petição inicial);

**E.** A inscrição matricial n.º ... identifica separadamente cada uma das unidades autónomas de utilização independente, encontrando-se também discriminado o respectivo VPT resultante da avaliação geral (cfr. Doc. n.º 5 junto com a petição inicial);



**F.** A Requerente foi notificada do acto de liquidação de Imposto do Selo respeitante ao ano de 2015, efectuado ao abrigo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sobre os andares e divisões com utilização independente afectas a habitação, no valor global de € 12.174,04 (doze mil, cento e setenta e quatro euros e quatro cêntimos) (cfr. Docs. n.º 2, 3 e 4 juntos com a petição inicial);

**G.** No dia 20 de abril de 2016, a Requerente procedeu ao pagamento da primeira prestação do acto de liquidação de Imposto do Selo, no montante total de € 4.058,06 (quatro mil, cinquenta e oito euros e seis cêntimos) (cfr. Doc. n.º 2 junto com a petição inicial);

**H.** No dia 15 de Julho de 2016, a Requerente procedeu ao pagamento da segunda prestação do acto de liquidação de Imposto do Selo, no montante total de € 4.057,99 (quatro mil, cinquenta e sete euros e noventa e nove cêntimos) (cfr. Doc. n.º 3 junto com a petição inicial);

**I.** No dia 26 de Agosto de 2016, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o acto de liquidação de Imposto do Selo referente ao ano de 2015, sindicado nos presentes autos, junto do Serviço de Finanças de Lisboa ... (cfr. Docs. n.º 1 e 7 junto com a petição inicial);

**J.** No dia 21 de Novembro de 2016, a Requerente procedeu ao pagamento da terceira prestação do acto de liquidação de Imposto do Selo, no montante total de € 4.057,99 (quatro mil, cinquenta e sete euros e noventa e nove cêntimos) (cfr. Doc. n.º 4 junto com a petição inicial);

**K.** No dia 17 de Outubro de 2016, a Requerente foi notificada da remessa da Reclamação graciosa identificada em I. *supra*, à qual foi atribuído o n.º ...2016., para o Serviço de Finanças de Lisboa-... (cfr. Doc. n.º 7 junto com a petição inicial);

**L.** No dia 25 de Outubro de 2016, o Serviço de Finanças de Lisboa ... recebeu o requerimento apresentado pela Requerente contestando a remessa referida em K. *supra*. (cfr. Doc. n.º 8 junto com a petição inicial);

**M.** No dia 11 de Janeiro de 2017, o Serviço de Finanças de Lisboa ... recebeu um requerimento apresentado pela Requerente, no qual requer a ampliação do pedido formulado na reclamação graciosa identificada em I *supra*, juntando para o efeito a notificação que recebera para proceder ao pagamento da 3.ª prestação do Imposto do Selo referente ao ano de 2015, relativo ao prédio identificado em A. *supra*. (cfr. Doc. n.º 9 junto com a petição inicial)

**N.** No dia 9 de Junho de 2017, a Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 07.06.2017, do Serviço de Finanças de Lisboa ..., da decisão no sentido de indeferimento da reclamação graciosa identificada em I. *supra*. (cfr. Doc. n.º 1 junto com a petição inicial).

**O.** No dia 1 de Agosto de 2017, a Requerente apresentou o presente pedido de pronúncia arbitral.

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

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos analisados e ponderados em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada pelo Requerente 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**

- Das questões controvertidas –

No presente caso, são três 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 VPT's 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.

Vejam os,

## **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 redacção:

*“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%<sup>1</sup>*

*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*

---

<sup>1</sup> Redacção esta que foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, sem que, contudo, tenha grande relevância para o caso em apreço, da seguinte forma:

*“28.1 Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI-----1%”*

*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 afetação 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 n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

**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 ou fracção autónoma) 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 frações 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 à Requerente, e é composto por 9 (nove) pisos e 25 (vinte e cinco) divisões com utilização independente, sendo que apenas 9 (nove) se encontram afectas a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT), determinado ao abrigo do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), varia entre € 126.543,88 e € 139.844,63.

**17.** É entendimento da AT que o somatório dos VPT's relativos a essas 9 divisões com utilização independente que têm afectação habitacional, perfazendo um VPT global de € 1.217.402,53 (um milhão, duzentos e dezassete mil, quatrocentos e dois euros e cinquenta e três cêntimos), 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 mesmo que com utilização independente, 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 afetação 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 2.º 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 6.º 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 contido na verba n.º 28.1 da TGIS, é determinada pela conjugação de três factores, 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, afectas a habitação.

**29.** Posição esta assumida em vários arestos do Tribunal Arbitral, sob o tema “*Imposto de 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, proferido no processo n.º 047/15, de 09.09.2015, cuja posição acompanhamos inteiramente, 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 do princípio da igualdade, em particular da igualdade em sede de tributação do património, previsto nos artigos 13.º e n.º 3 do artigo 104.º ambos da CRP, o conhecimento de tais questões encontra-se prejudicado pela declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo vertente, 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 ao acto de liquidação impugnado.

## II. Dos Juros indemnizatórios

1. A Requerente peticiona ainda que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços.

2. 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.

3. 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.

4. Ora, resultando do acto tributário impugnado 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.

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

6. 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.

7. 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.

8. 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, tem o Requerente direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante.

## **X. DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

**A.** Julgar procedente o pedido formulado pela Requerente no presente processo arbitral tributário, e, em consequência:

- a) declarar a ilegalidade do acto de liquidação de IS, referente ao ano de 2015, no montante de € 12.174,04, incidente sobre os andares ou partes susceptíveis de utilização independente, afectos a habitação, do prédio inscrito na respectiva matriz sob o artigo ..., sito na Rua..., n.º ... a ... e Rua do ..., n.ºs ... e ..., freguesia de ..., concelho de Lisboa, que se encontra em propriedade vertical, com a sua subsequente anulação;
- b) revogar do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra o acto de liquidação de IS em causa.

**B.** Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar a Requerente o valor do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios nos termos legais, desde a data em que tal pagamento foi efetuado até à data do integral reembolso do mesmo.

## **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 12.174,04 (doze mil, cento e setenta e quatro euros e quatro 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, 6 de Março de 2018

\*\*\*

O Árbitro

(Jorge Carita)