

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº 368/2014-T

Tema: IS - Propriedade Vertical - Verba nº 28.1. da TGIS

## Decisão Arbitral <sup>1</sup>

Requerente – A..., S.A.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 8 de Julho de 2014, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

### 1. RELATÓRIO

1.1. A..., S.A. (doravante designado por “Requerente”), Pessoa Colectiva nº ..., com sede na Rua ..., em Lisboa, apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de tribunal arbitral singular, no dia 5 de Maio de 2014, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare:

1.2.1. “(...) o *Pedido de Pronúncia Arbitral (...) procedente por provado e, em consequência ser o acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico em apreço substituído por uma decisão de deferimento do referido pedido, revogando-se assim o Despacho recorrido e substituindo-se por outro que defira a reclamação graciosa apresentada contra os identificados actos de*

*liquidação de IS e que anule os referidos actos de liquidação, com as demais consequências legais (...)*”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida, em 6 de Maio de 2014.
- 1.4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Em 23 de Junho de 2014, 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 8 de Julho de 2014, tendo sido proferido despacho arbitral a 9 de Julho de 2014, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Em 29 de Setembro de 2014 (com efeitos a 1 de Outubro de 2014), a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluindo que:
  - 1.7.1. *“A verba 28.1. da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS) incide sobre os prédios urbanos com afectação habitacional.*

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.

- 1.7.2. *O valor patrimonial tributária igual ou superior a EUR 1.000.000,00 de que depende a aplicação dessa norma é, como resulta expressamente da sua letra, o valor patrimonial de cada prédio e não das suas partes distintas, ainda que susceptíveis de utilização independente.*
- 1.7.3. *A unidade de prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente, nem por a propriedade do bem imóvel ser de herança indivisa.*
- 1.7.4. *Outra interpretação viola o princípio da legalidade inscrito no artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).*
- 1.7.5. *O princípio da igualdade tributária proíbe apenas as discriminações arbitrárias ou não justificadas, mas não as discriminações eventualmente justificadas pelo carácter mais evoluído dos institutos ou pela coerência do sistema fiscal.*
- 1.7.6. *O acto tributário em causa não violou, assim, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantido.*
- 1.7.7. *A tributação em Imposto do Selo não violou igualmente o princípio da irretroactividade dos impostos.*
- 1.7.8. *É o que resulta de a Lei nº 55-A/2012 ser anterior à ocorrência do facto tributário do Imposto do Selo desse ano, que ocorreu a 31 de Dezembro de 2012”.*

Nestes termos, conclui a Requerida pedindo que “*deve o pedido de anulação das liquidações controvertidas por erro sobre os pressupostos de facto e de direito ser julgado improcedente, absolvendo-se a AT de todos as pedidos, tudo com as devidas e legais consequências”.*

- 1.8. Por despacho do Tribunal Arbitral, de 5 de Outubro de 2014, foi designada a data de 14 de Outubro de 2014 para, nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18º do RJAT, ser realizada a primeira reunião arbitral, no CAAD, a qual não se chegou a realizar dado o pedido de dispensa da mesma apresentado pela Requerida, em 10 de

Outubro de 2014 e confirmado pela Requerente, em 28 de Outubro de 2014, tendo esta de igual modo prescindido da inquirição das testemunhas por si arroladas.

- 1.9. Nestes termos, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 26 de Outubro de 2014, foi notificada a Requerente e a Requerida para *“por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, sendo que o prazo para a Requerida começaria a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente”*.
  
- 1.10. Foi ainda designado, no despacho referido no ponto anterior, o dia 18 de Dezembro de 2014 para efeitos de prolação da decisão arbitral e foi a Requerente ainda advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”*.
  
- 1.11. Em 14 de Novembro de 2014, a Requerente apresentou alegações escritas no sentido de reiterar *“a ilegalidade das liquidações que foram efectuadas, por um conjunto de motivos, a saber:*
  - 1.11.1. *O facto de tais liquidações contrariarem aquele que é o escopo da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, mormente da introdução da Verba 28 na TGIS;*
  - 1.11.2. *A violação dos princípios constitucionais da igualdade, da justiça material, da tributação do rendimento real, da proporcionalidade e da legalidade fiscal;*
  - 1.11.3. *A violação do princípio da não retroactividade da lei fiscal;*
  - 1.11.4. *A existência de duplicação de colecta”*.
  
- 1.12. Concluindo *“como no pedido de pronúncia arbitral”* (vide ponto 1.2.1., supra).

- 1.13. Na mesma data, foi proferido despacho arbitral para notificar a Requerida da apresentação de alegações pela Requerente, de modo a que aquela pudesse dar cumprimento do teor do despacho arbitral de 26 de Outubro de 2014 (vide ponto 1.10., supra).
- 1.14. Em 25 de Novembro de 2014, a Requerente veio apresentar requerimento no sentido de *“corrigir o valor do processo para EUR 12.495,50”* por inclusão no mesmo da totalidade da verba liquidada em 21 de Março de 2013, por referência ao ano de 2012 e, em consequência, *“se emita pronúncia arbitral sobre totalidade da colecta daquele ano, requerendo ainda que seja permitido efectuar o pagamento do complemento da taxa arbitral (...)”*.
- 1.15. Apesar de notificada, em 26 de Novembro de 2014, para se pronunciar no prazo de 5 dias sobre o teor requerimento apresentado pela Requerente (vide ponto anterior), a Requerida nada veio dizer sobre o teor do mesmo.
- 1.16. A Requerida também não apresentou alegações, apesar de atempadamente notificada para o fazer (vide ponto 1.10. e 1.14., supra).
- 1.17. Em 10 de Dezembro de 2014 foi proferido despacho arbitral no sentido de notificar a Requerente para juntar aos autos os documentos que suportam o requerimento identificado no ponto 1.15., supra, os quais foram anexados ao processo em 16 de Novembro de 2014.

## **2. CAUSA DE PEDIR**

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

- 2.1. *“A Requerente é a proprietária inscrita na matriz predial urbana do prédio urbano sito na (...) Freguesia da ..., em Lisboa (...), tratando-se o imóvel em causa de um prédio em propriedade total com andares susceptíveis de utilização independente,*

*composto de lojas, 4 andares, águas furtadas, que se destina, assim, a comércio, bem como a habitação”.*

- 2.2. *“O referido prédio urbano foi avaliado no ano de 2011, por iniciativa da Administração Fiscal (...), tendo a avaliação efectuada considerado individualmente cada um dos andares suscetíveis de utilização independente, pelo que o valor patrimonial tributário (VPT) apurado” (EUR 1.485.850,00) “corresponde ao resultado da soma do VPT atribuído a cada um desses andares com utilização independente”.*
- 2.3. *Apesar de a Requerente ter “ter adquirido o prédio em 1980, por escritura pública (...) não conseguiu, até à presente data, fazer inscrever a sua aquisição do prédio no respectivo registo predial (...)” pelo que “também ainda não conseguiu constituir a propriedade horizontal do referido prédio”.*
- 2.4. *“Por ser a proprietária inscrita na matriz predial urbana do prédio (...) a Requerente, foi notificada, nessa qualidade, dos actos de liquidação de IS”, cujas cópias se encontram anexas aos autos “e se dão por integralmente reproduzidas”, no valor total de EUR 12.495,50, respeitantes ao ano de 2012 (liquidações datadas de 21 de Março de 2013).*
- 2.5. *Por não concordar com as liquidações referidas no ponto anterior, “a Requerente, em 19 de Abril de 2013, apresentou reclamação graciosa contra as mesmas (...) requerendo a anulação dos referidos actos de liquidação (...)”.*
- 2.6. *“Não obstante ter articulado os factos demonstrativos (...) da ilegalidade das referidas liquidações, a Requerente foi notificada de projecto de decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada (...)”, tendo exercido o direito de audição prévia, por requerimento enviado por fax de 25 de Outubro de 2013 e carta registada em 28 de Outubro de 2013, sem prejuízo do “projecto de indeferimento ter sido mantido e a reclamação graciosa ter sido indeferida”, por decisão de 31 de Outubro de 2013.*

- 2.7. Por não se conformar com a referida decisão, “a Requerente recorreu hierarquicamente”, em 11 de Dezembro de 2013, “não tendo o recurso hierárquico apresentado obtido qualquer resposta por parte da Administração Tributária”, pelo que a Requerente entendeu estarem reunidas as condições para poder presumir o seu indeferimento tácito após decorrido o prazo de 60 dias previsto no artigo 66º, nº 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).
- 2.8. Neste âmbito, está em causa a aplicação ao prédio acima descrito no ponto 2.1. do disposto na verba nº 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, nos termos da qual, “fica sujeito a Imposto do Selo a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis (IMI), seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 (sobre o VPT usado para efeito de IMI)” à taxa de 1% por prédio com afectação habitacional.
- 2.9. Adicionalmente, e segundo a Requerente, está ainda em causa, a articulação do disposto no ponto anterior com o disposto no artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, nos termos do qual se estabelece que “em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do Imposto do Selo previsto na verba nº 28 da respetiva Tabela Geral:
- 2.9.1. O facto tributário verifica -se no dia 31 de Outubro de 2012;
  - 2.9.2. O sujeito passivo do imposto é o mencionado no nº 4 do artigo 2º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;
  - 2.9.3. O VPT a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do IMI por referência ao ano de 2011;
  - 2.9.4. A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de Novembro de 2012;
  - 2.9.5. O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012;

- 2.9.6. *As taxas aplicáveis variam ente 0,5% (prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI), 0,8% (prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI) (...);*
- 2.9.7. *Em 2013, a liquidação do Imposto do Selo previsto na verba nº 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo VPT utilizado para efeitos de liquidação de IMI a efetuar nesse ano;*
- 2.9.8. *A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de Imposto do Selo constitui infracção tributária, punida nos termos da lei”.*
- 2.10. *Argumenta a Requerente “tal como foi anunciado (...) visava-se com estas medidas que aqueles mais ricos, que pudessem contribuir mais, por terem mais, fossem alvo de uma maior tributação quanto aos seus bens” pelo que “quem tivesse casa de habitação com um VPT igual ou superior a EUR 1.000.000,00 deveria (...) contribuir mais (...) criando-se assim uma carga adicional (...) para tributar os ricos que fossem proprietários de tais casas de luxo”.*
- 2.11. *E foi neste contexto e com estes objectivos que, segundo a Requerente, “foi aprovada a Lei nº 55-A/2012” tendo em consideração o disposto:*
- 2.11.1. *Quer na Lei Geral Tributária (LGT), que estatui que “na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”;*
- 2.11.2. *Quer no Código Civil, que estabelece que “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”.*



- 2.12. Assim, reitera a Requerente que *“em caso de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar deve atender-se à substância económica dos factos tributários”*.
- 2.13. Por outro lado, e no que diz respeito ao facto do prédio urbano objecto das liquidações em análise ser constituído em propriedade vertical, *“embora formalmente o prédio não esteja constituído em propriedade horizontal e, portanto, não existam fracções autónomas em sentido jurídico, o prédio é composto por andares com utilização independente, material e funcionalmente, que são distintos e isolados entre si, todos com saída própria, uns para uma parte comum do prédio, outros para a via pública (...) preenchendo assim todos os requisitos legais para a constituição da propriedade horizontal”*.
- 2.14. Apesar de alguns dos andares do prédio estarem afectos à habitação e outros a comércio, *“a Autoridade Tributária (...), procedeu aos actos de liquidação referentes apenas aos andares com utilização independente que estão afectos à habitação”, “usando (...) o critério de considerar separadamente os andares do prédio, tomando-os individualmente, que mais lhe convinha para considerar a sua afectação a habitação (...)”*.
- 2.15. Na verdade, *“caso contrário, considerado globalmente o prédio, teria como afectação também o comércio (...) o que não corresponderia à afectação exigida para efeitos da verba nº 28 da TGIS”*.
- 2.16. *“E usando, pelo contrário, também por lhe ser conveniente, o critério de somar e englobar os andares afectos à habitação para que o seu valor patrimonial assim considerado fosse superior a EUR 1.000.000,00”* pois, caso contrário, *“considerados isoladamente os andares, o respectivo valor patrimonial de cada um não é sequer próximo do referido montante, pelo que não ultrapassaria o montante a partir do qual seria aplicável a verba nº 28 da TGIS”*.

- 2.17. Entende a Requerente que *“o facto de a Autoridade Tributária (i) ter avaliado separadamente cada um dos andares, (ii) ter liquidado separadamente o IS para cada um dos andares afecto a habitação, (iii) ter procedido à emissão de diferentes documentos de liquidação para cada um dos andares afectos a habitação e (iv) ter indicado referências de pagamento distintas para cada um dos andares afectos a habitação, conduziria necessariamente à consideração isolada do VPT de cada andar (...) e, conseqüentemente, à não tributação, visto que cada um desses valores patrimoniais é inferior a EUR 1.000.000,00”*.
- 2.18. Assim, segundo a Requerente, *“está patente uma clara violação do princípio da igualdade quando se configura admissível que um proprietário de um prédio constituído em propriedade horizontal, cuja soma dos respectivos valores patrimoniais tributários ultrapasse EUR 1.000.000,00, não seja tributado (...) ao passo que um proprietário de um prédio em tudo idêntico ao do outro, em que os andares que integram o prédio são material e funcionalmente unidades independentes e cumprem os requisitos exigidos para a constituição da propriedade, mas tal propriedade horizontal ainda não tenha sido constituída, é tributado (...)”*.
- 2.19. A Requerente, para reforço da sua argumentação, cita ainda diversas decisões emitidas, pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em sentido concordante com a sua posição.<sup>2</sup>
- 2.20. Em resumo, *“constitui o objecto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral a presunção de indeferimento tácito do recurso hierárquico (...) interposto contra o despacho de indeferimento (...) relativo à reclamação graciosa (...) apresentada pela Requerente contra os actos de liquidação de Imposto do Selo (...) respeitantes aos andares com utilização independente designados por “1-107”, “1D”, “1E”, “2D”, “2E”, “2.º”, “3D”, “3.º”, “4D”, “4E”, “4.º”, “AFD”, “AFE”, “AFURT”, do prédio urbano sito (...) na Freguesia da ..., em Lisboa (...)”*.

- 2.21. Concluindo a Requerente que *“a aplicação da verba nº 28 da TGIS a prédios em propriedade vertical (...) é arbitrária e ilegal, violando os princípios constitucionais básicos”*.
- 2.22. Por outro lado, entende a Requerente que tendo em consideração as liquidações emitidas em 07 de Novembro de 2012, com *“a promoção das liquidações de IS em análise, a Administração Tributária mais não fez que promover a duplicação da tributação em sede de IS (...) concernente ao ano de 2012 (...)”*.
- 2.23. Com efeito, segundo a Requerente *“deve entender-se que o facto tributário do imposto cobrado pela Administração Tributária, em Novembro de 2012, teve-se por verificado a 31.10.2012, ainda que a base de cálculo do imposto tenha tido por referência um valor tributário apurado numa data anterior (...) pelo que é indubitável que a Administração Tributária, em ambos os casos”* (tanto nas liquidações emitidas em 07 de Novembro de 2012, como nas emitidas a 21 de Março de 2013 e objecto dos presentes autos) *“se encontra a exigir da Requerente o pagamento de IS (verba nº 28 da TGIS), referente ao ano de 2012”*.

### **3. RESPOSTA DA REQUERIDA**

- 3.1. A Requerida respondeu sustentando, em última instância, a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, e invocando os seguintes argumentos:
- 3.2. A Requerente pretende *“com o presente pedido de pronúncia arbitral a anulação com fundamento de erro sobre os pressupostos de facto e de direito e consequente falta de fundamento legal dos catorze actos de liquidação de Imposto do Selo relativos aos andares e divisões do prédio urbano em propriedade total”* identificado nos autos (sublinhado nosso).

---

<sup>2</sup> Nomeadamente, a decisão proferida no âmbito do Processo nº 50/2013-T (de 29.10.2013), a decisão proferida no âmbito do Processo nº 132/2013-T (de 16.12.2013) e a decisão proferida no âmbito do Processo

- 3.3. Não concorda a Requerida com o referido pedido de pronúncia arbitral porquanto entende que foi correctamente liquidado Imposto do Selo relativamente ao VPT de EUR 1.249.550,00, respeitante à soma dos 14 andares e divisões afectas à habitação e susceptíveis de utilização independente.
- 3.4. Neste âmbito, não concorda a Requerida com o alegado pela Requerente de que “*o critério para a tributação das partes autónomas dos prédios em propriedade vertical tem de assentar nos mesmo moldes que a tributação dos prédios em propriedade horizontal*”.
- 3.5. Assim, defende a Requerida que “*o princípio de que a cada prédio corresponde um só artigo matricial apenas é excepcionado (...) relativamente aos prédios mistos em que (...) cada uma das partes distintas é inscrita na matriz na parte que lhe competir e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que (...) cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio*” pelo que “*a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial*”.
- 3.6. Ora, não estando “*o prédio urbano em causa nos presentes autos (...) em regime de propriedade horizontal (...) cada uma das fracções autónomas seria havida como prédio urbano, incluindo para efeitos da sujeição ao Imposto do Selo da verba 28.1. da Tabela Geral, mas em regime de propriedade vertical*”.
- 3.7. Nestes termos, segundo a Requerida, “*o facto tributário do Imposto do Selo da verba 28.1. consiste na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz (...) seja igual ou superior a EUR 1.000 000,00*”.
- 3.8. Assim, “*o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é (...) o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente*”,

*“não se vislumbrando”, no entender da Requerida, “como a liquidação (...) impugnada possa ter violado o teor literal da verba 28.1. da Tabela Geral”.*

- 3.9. E prossegue a Requerida, defendendo que *“a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é (...) afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente (...) não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal”.*
- 3.10. E conclui a Requerida que *“o VPT de que depende a incidência do Imposto do Selo da verba 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes”.*
- 3.11. Adicionalmente, entende a Requerida que *“o facto de o IMI ter sido apurado em função do VPT de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1, da Tabela Geral”,* porquanto *“é o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba (...) ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas”.*
- 3.12. Defende a ora Requerida que *“outra interpretação violaria (...) a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103º, nº 2, da CRP”,* pelo que *“é, assim, inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou andar ou divisão a divisão”.*
- 3.13. Por outro lado, veio ainda a Requerida argumentar que *“a tributação em causa não violou (...) o princípio da igualdade”* porquanto *“a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados”,* pelo que *“o legislador*

*pode (...) submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária”, podendo “também ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal”.*

3.14. Por último, a Requerida veio defender que *“tão pouco a tributação em causa viola o princípio da irretroactividade dos impostos”,* dado que *“a irretroactividade dos impostos verifica-se em caso da criação de impostos ser posterior ao facto tributário”.*

3.15. Ora no caso em análise, segundo a Requerida, tendo *“o facto tributário do Imposto do Selo de 2012 se verificado a 31 de Dezembro de 2012 (...), o Imposto do Selo da verba 28 foi (...) criado anteriormente a 31 de Dezembro de 2012”*, através da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

3.16. Nestes termos, conclui a Requerida a resposta apresentada no sentido de que:

3.16.1. *“A verba 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo incide sobre os prédios urbanos com afectação habitacional.*

3.16.2. *O VPT igual ou superior a EUR 1.000.000,00 de que depende a aplicação dessa norma legal é, como resulta expressamente da sua letra, o valor patrimonial de cada prédio e não das suas partes distintas, ainda que susceptíveis de utilização independente.*

3.16.3. *A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente, nem por a propriedade do bem imóvel ser de herança indivisa.*

- 3.16.4. *Outra interpretação viola o princípio da legalidade inscrito no artigo 103º, nº 2, da CRP.*
- 3.16.5. *O princípio da igualdade tributária proíbe apenas as discriminações arbitrárias ou não justificadas, mas não as discriminações eventualmente justificadas pelo carácter mais evoluído dos institutos ou pela coerência do sistema fiscal.*
- 3.16.6. *O acto tributário em causa não violou qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantido.*
- 3.16.7. *A tributação em Imposto do Selo não violou igualmente o princípio da irretroactividade dos impostos”.*

#### **4. SANEADOR**

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.
- 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 nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.4. Tendo em consideração o requerimento apresentado, em 25 de Novembro de 2014, pela Requerente no sentido de “*corrigir o valor do processo para EUR 12.495,50*” por inclusão no mesmo da totalidade da verba liquidada em 21 de Março de 2013, por referência ao ano de 2012, cumpre analisar preliminarmente a admissibilidade deste requerimento antes de passar á análise do pedido de pronúncia arbitral propriamente dito.

- 4.5. Neste âmbito, não estaremos perante qualquer alteração (alegação de factos novos que integram um facto constitutivo do direito que o autor pretende introduzir em substituição do pedido inicial) ou qualquer ampliação (que se verifica quando os novos factos alegados integram outro facto constitutivo do direito do autor, a peticionar ao lado do primeiro) da causa de pedir, nem de qualquer modificação por alteração ou por ampliação (dedução de um outro pedido suprimindo-se o pedido inicial) do pedido inicial.<sup>3</sup>
- 4.6. Na verdade, o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente, em 5 de Maio de 2014, foi no sentido de que fossem anulados os actos de liquidação de Imposto do Selo relativos ao ano de 2012 (liquidados em 21 de Março de 2013), tendo sido anexados ao processo, cópia dos documentos relativos à primeira prestação de cada uma das liquidações (vide ponto 5.2.5., abaixo).
- 4.7. No entanto, tendo em consideração o valor individual de cada uma dessas liquidações, o pagamento do imposto teve de ser efectuado em três prestações<sup>4</sup>, nos meses de Abril, Julho e Novembro (do ano de 2013), pelo que a eventual anulação das referidas liquidações envolverá a anulação da totalidade das prestações tributárias associadas.
- 4.8. Neste sentido, admite-se a correcção do valor do processo, de EUR 4.165,26 para EUR 12.495,50, com a consequência daí decorrente em sede de alteração da Taxa de Arbitragem Inicial, de EUR 306,00 para EUR 459,00 (vide ponto 7., abaixo).
- 4.9. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

---

<sup>3</sup> Vide neste sentido, com as necessárias adaptações, o Acórdão do TRP nº 501/08.2TBPVZ-B.P1, de 19 de Janeiro de 2010.

<sup>4</sup> De acordo com o disposto no artigo 120º do Código do IMI, por remissão do artigo 44º, nº 5 do Código do Imposto do Selo.



## **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.** A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na Rua ..., em Lisboa, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana sob o artigo , da freguesia– ... (conforme documentos nº 5 nº 4, anexados com o pedido);
- 5.2.2.** O VPT total do referido prédio urbano é de EUR 1.485.850,00, tendo este sido determinado em 2011, por iniciativa da Requerida, tendo tal avaliação sido efectuada considerando individualmente cada um dos andares susceptível de utilização independente e tendo sido o VPT apurado o resultado do somatório do valor atribuído individualmente a cada um desses andares com utilização independente (conforme documento nº 4, anexado com o pedido);
- 5.2.3.** O referido prédio urbano não se encontra em regime de propriedade horizontal, dele fazendo parte 6 pisos, com um total de 19 andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sendo 14 dessas divisões afectas à habitação e as restantes 5 ao comércio (conforme documentos nº 5 e nº 4, anexados com o pedido);
- 5.2.4.** O VPT total das áreas afectas à habitação é de EUR 1.249.550,00 (conforme documento nº 4, anexado com o pedido);
- 5.2.5.** A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto do Selo, datadas de 21 de Março de 2013, cuja data limite da pagamento era “Abril/2013” (1ª prestação):

<b>Nº LIQUIDAÇÃO</b>	<b>ANDAR</b>	<b>VPT</b>	<b>COLECTA</b>	<b>1ª PRESTAÇÃO</b>	<b>DOC. ANEXOS AO PEDIDO</b>
...	1-107	94.150,00	941,50	313,84	<b>7</b>
...	1D	88.430,00	884,40	294,78	<b>8</b>
...	1E	88.430,00	884,30	294,78	<b>9</b>
...	2D	87.910,00	879,10	293,04	<b>10</b>
...	2E	87.910,00	879,10	293,04	<b>11</b>
...	2	93.640,00	936,40	312,14	<b>12</b>
...	3D	162.730,00	1.627,30	542,44	<b>13</b>
...	3	93.640,00	936,40	312,14	<b>14</b>
...	4D	88.630,00	886,30	295,44	<b>15</b>
...	4E	88.630,00	886,30	295,44	<b>16</b>
...	4	94.350,00	943,50	314,50	<b>17</b>
...	AFD	58.680,00	586,80	195,60	<b>18</b>
...	AFE	58.680,00	586,80	195,60	<b>19</b>
...	AFURT	63.740,00	637,40	212,48	<b>20</b>

5.2.6. A Requerente apresentou, através de carta registada com A/R de 28 de Agosto de 2013, reclamação graciosa (processo nº ...) contra os actos de liquidação de Imposto do Selo referidos no ponto anterior (conforme documento nº 3, anexado com o pedido);

5.2.7. A Requerente foi notificada para exercer, no prazo de 15 dias, o direito de participação na decisão, na modalidade de audição prévia (conforme documento nº 21, anexado com o pedido);

5.2.8. A Requerente exerceu o direito de audição prévia previsto no ponto anterior em 29 de Outubro de 2013 (conforme documento nº 22, anexado com o pedido);

5.2.9. A reclamação graciosa apresentada pela Requerente e acima identificada (ponto 5.2.6.) foi indeferida por despacho de 31 de Outubro de 2013 (conforme documento nº 2, anexado com o pedido);

- 5.2.10. A Requerente apresentou, em 6 de Dezembro de 2013, por fax, recurso hierárquico contra o despacho de indeferimento da reclamação graciosa acima referida (ponto 5.2.6.), (conforme documento nº 6, anexado com o pedido), tendo o mesmo dado entrada, em papel, na Direcção de Finanças de Lisboa (DDF), em 11 de Dezembro de 2013, (conforme documento nº 1, anexado com o pedido);
- 5.2.11. A Requerente foi notificada das seguintes liquidações de Imposto do Selo, datadas de 07 de Novembro de 2012, cuja data limite da pagamento era “20 de Dezembro de 2012”:

<b>Nº LIQUIDAÇÃO</b>	<b>ANDAR</b>	<b>VPT</b>	<b>COLECTA</b>	<b>DOC. ANEXOS AO PEDIDO</b>
...	1-107	94.150,00	470,75	<b>23</b>
...	1D	88.430,00	442,15	<b>24</b>
...	1E	88.430,00	442,15	<b>25</b>
...	2D	87.910,00	439,55	<b>26</b>
...	2E	87.910,00	439,55	<b>27</b>
...	2	93.640,00	468,20	<b>28</b>
...	3D	162.730,00	813,65	<b>29</b>
...	3	93.640,00	468,20	<b>30</b>
...	4D	88.630,00	443,15	<b>31</b>
...	4E	88.630,00	443,15	<b>32</b>
...	4	94.350,00	471,75	<b>33</b>
...	AFD	58.680,00	293,40	<b>34</b>
...	AFE	58.680,00	293,40	<b>35</b>
...	AFURT	63.740,00	318,70	<b>36</b>

- 5.3. A Requerente foi notificada para proceder ao pagamento da 2ª e 3ª prestações respeitantes às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 21 de Março de 2013,

acima identificadas no ponto 5.2.5. (conforme documentos nº 2, 3, 5, 6, 8, 9, 11, 12, 14, 15, 17, 18, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 29, 30, 32, 33, 35, 36, 38, 39, 41 e 42, anexados com o requerimento da Requerente, datado de 16 de Dezembro de 2014).

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

5.5. Dos factos não provados

5.6. Não ficou claro se a Requerente efectuou o pagamento das liquidações de Imposto do Selo objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral dentro do prazo de pagamento voluntário ou se as mesmas estão/foram objecto de cobrança coerciva, tendo em consideração que é pedida, na conclusão daquele Pedido, a anulação dos “(...) *referidos actos de liquidação, com as demais consequências legais, nas quais se inclui o levantamento de todas as penhoras que tenham sido efectuadas na sequência das liquidações em apreço e a restituição de todos os montantes já cobrados coercivamente (...)*”.

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

## **6. FUNDAMENTOS DE DIREITO**

6.1. Nos autos, a questão essencial a decidir é a de se saber, com referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal (propriedade vertical), integrados por diversos andares e divisões com utilização independente (das quais algumas com afetação habitacional), qual o VPT relevante.

6.2. Ou seja, saber se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do VPT atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, pelo contrário, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.

- 6.3. A resposta a esta questão impõe a análise das normas jurídicas aplicáveis de modo a determinar qual a interpretação correcta face ao disposto na Lei e na Constituição, dado que se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto, cuidadosamente protegido pelo princípio da legalidade fiscal, resultante do disposto no artigo 103º, nº 2 da CRP.
- 6.4. No caso em análise, serão três as questões de direito controvertidas, subjacentes ao Pedido de Pronúncia Arbitral, de modo a aferir a legalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas à Requerente, por referência ao ano de 2012:
- 6.4.1. A sujeição a Imposto do Selo, nos termos do que dispõe a verba nº 28 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?
- 6.4.2. A verba nº 28 da TGIS é ou não inconstitucional por violação do princípio da igualdade, bem como por violação do disposto no artigo 104º, nº 3, da CRP (*“a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”*)?
- 6.4.3. O entendimento adoptado pela Requerida quanto à interpretação a dar ao artigo 6º, nº 2, da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, no que diz respeito à *“liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012”* é ou não inconstitucional, tendo em consideração *“a ofensa da proibição da obrigação de pagamento de impostos de natureza retroactiva”*?
- 6.5. Quanto à resposta a dar à primeira das questões acima formuladas (ponto 6.4.1.), importa analisar a essência da verba nº 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, nos termos da qual se estabelece o seguinte:  
*“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 – (...)”.

- 6.6. Não obstante a Lei nº 55-A/2012 (em vigor desde 30 de Outubro de 2012) não ter procedido à qualificação dos conceitos que constam da referida verba nº 28, nomeadamente, do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”, 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 Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o Código do IMP*”.
- 6.7. Ora, da leitura do Código do IMI, facilmente nos apercebemos que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete, naturalmente, para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.
- 6.8. 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).
- 6.9. Ainda de acordo com o nº 2 e 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*”.

- 6.10. Para efeitos de IMI, *“cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.
- 6.11. De acordo com o disposto no artigo 4º do Código do IMI, *“prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)”*.
- 6.12. 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”*.
- 6.13. 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 nada há na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical no que se refere à sua identificação como *“prédios urbanos habitacionais”*, daqui se podendo concluir que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como *“prédios urbanos habitacionais”*.
- 6.14. Como sustentado na Decisão Arbitral proferida no Processo 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”*.
- 6.15. 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”*.
- 6.16. Com efeito, na interpretação do texto legal, não faz sentido distinguir aquilo que a própria lei não distingue (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*) pois

distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios constituídos em propriedade total seria uma "inovação" sem um suporte legal associado.

- 6.17. Na verdade, nada denuncia, nem na verba nº 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, uma justificação para essa particular diferenciação.<sup>5</sup>
- 6.18. Com efeito, poder-se-á afirmar que é hoje entendimento pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr. artigo 9º do Código Civil e artigo 11º da LGT).<sup>6</sup>
- 6.19. Por outro lado, é necessário ter em consideração que as normas de incidência dos tributos bem como as que concedem isenções ou exclusões de tributação, devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.<sup>7</sup>
- 6.20. 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 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).
- 6.21. 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*

---

<sup>5</sup> 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*”.

<sup>6</sup> Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

<sup>7</sup> 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.



da verba 28.1. da TGIS”<sup>8</sup>, pelo que fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto, o VPT global do prédio em causa, como pretende a Requerida, não encontra base na legislação aplicável.<sup>9</sup>

6.22. 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 Civil<sup>10</sup>, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.

6.23. Com efeito, 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 afetação habitacional., tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria (e passou) a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo.

6.24. E entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República<sup>11</sup>, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.<sup>12</sup>

6.25. 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,

<sup>8</sup> Vide Processo 50/2013-T (CAAD).

<sup>9</sup> Que é o Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

<sup>10</sup> 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.

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

<sup>12</sup> Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (vide Processo nº 48/2013-T e Processo nº 50/2013-T).

fazendo assim incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*”.

- 6.26. 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 das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo), apurar o tal valor igual ou superior a um milhão de euros.
- 6.27. 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 verba nº 28.
- 6.28. Na verdade, 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 outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.
- 6.29. 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 fração for igual ou superior ao limite definido pela lei, ou seja, a EUR 1.000.000,00.
- 6.30. 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.

- 6.31. 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.
- 6.32. Ora, se o prédio em análise se encontrasse em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das frações habitacionais que compõem o mesmo sofreria incidência do novo imposto.
- 6.33. Por isso mesmo é 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 respetivo VPT”*.
- 6.34. Com efeito, a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio não impondo sequer uma nova avaliação, pelo que a verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio.
- 6.35. Em consequência, a discriminação operada pela Requerida traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal, já que a lei não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal.
- 6.36. E, tendo em conta toda a realidade social e económica (por vezes presente em muitos dos prédios existentes 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.
- 6.37. Com efeito, reitera-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 CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, naquele incluídos.

- 6.38. Analisando a situação sub judice, constata-se que o VPT do andares (unidades autónomas) com afectação habitacional varia entre EUR 58.680,00 e EUR 162.730,00 pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o referido VPT é inferior a EUR 1.000.000,00.
- 6.39. Assim, face ao acima exposto, e em resposta à primeira das questões acima colocadas (vide ponto 6.4.1.), conclui-se 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, portanto, ilegais os actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente.
- 6.40. Adicionalmente, tendo também em consideração tudo o que anteriormente foi dito, podemos concluir que, quanto à resposta a dar à segunda das questões acima enunciadas (vide ponto 6.4.2.), a interpretação feita pela Requerida não é conforme à Lei e à Constituição, porquanto viola o princípio da igualdade (artigo 13º da CRP), e não contribui para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da CRP).
- 6.41. Neste âmbito, conclui-se que a verba nº 28 da TGIS, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade de património imobiliário de igual valor detido por pessoas diferentes, em razão de critérios que podem contrariar, sem qualquer justificação, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva, não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade.
- 6.42. Quanto à resposta a dar à última das questões acima enunciadas (vide ponto 6.4.3.), no sentido de se saber se o entendimento adoptado pela Requerida quanto à interpretação a dar ao disposto no artigo 6º, nº 2, da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, no que diz respeito à *“liquidação do Imposto do Selo no ano de 2012”* é ou não inconstitucional, tendo em consideração *“a ofensa da proibição da obrigação de pagamento de impostos de natureza retroactiva”*, cumpre analisar o seguinte:

- 6.43. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente solicita que “(...) o acto de indeferimento tácito do recurso hierárquico em apreço seja substituído por uma decisão de deferimento do referido pedido, revogando-se assim o Despacho recorrido e substituindo-se por outro que defira a reclamação graciosa apresentada contra os identificados actos de liquidação de IS e que anule os referidos actos de liquidação, com as demais consequências legais (...)”.
- 6.44. Ou seja, é pedida a anulação das liquidações de Imposto do Selo datadas de 21 de Março de 2013, referentes ao ano de 2012, enumeradas logo no início do pedido de pronúncia arbitral e identificadas no quadro acima apresentado no ponto 5.2.5.
- 6.45. Quer no referido recurso hierárquico apresentado pela Requerente, quer na reclamação graciosa (nº ...), cujo despacho de indeferimento se pretende sindicar, os actos tributários subjacentes, e cuja legalidade se questiona, são as liquidações referidas no ponto anterior e não as referidas no artigo 87º do Pedido de Pronúncia Arbitral (e também referidas no artigo 74º do recurso hierárquico apresentado, bem como no artigo 66º da reclamação graciosa acima identificada), porquanto estas últimas terão sido, segundo afirma a Requerente objecto de “(...) competente impugnação judicial (...)”(vide também neste âmbito, artigo 75º do já referido recurso hierárquico e artigo 67º da já identificada reclamação graciosa).
- 6.46. Na verdade, a referência neste processo às liquidações de Imposto do Selo datadas de 7 de Novembro de 2012 é feita com o intuito de se demonstrar que, com as liquidações de Imposto do Selo datadas de 21 de Março de 2013, terá havido, no entender da Requerente, “(...) uma dupla tributação interna em sede de IS tendo por referência o ano de 2012, dado que o facto jurídico se verifica em ambos os casos nesse ano” (vide artigo 97º do Pedido de Pronúncia Arbitral).
- 6.47. Dado que as referidas liquidações não são elas próprias objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado, porquanto não é pedido para sindicar os respectivos actos de liquidação ou, eventualmente, o desfecho da reclamação graciosa

apresentada (mas não identificado nos presentes autos), o qual é mesmo desconhecido para este tribunal, e tendo em atenção o acima exposto a propósito da análise da questão da ilegalidade das liquidações datadas de 21 de Março de 2013, não vai este tribunal efectuar qualquer análise quanto às liquidações de Imposto do Selo datadas de 7 de Novembro de 2012.

6.48. Por último, e quanto ao pedido apresentado pela Requerente de “*restituição de todos os montantes já cobrados (...) acrescidos de juros indemnizatórios calculados à taxa legal até integral pagamento*”, é importante referir que, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT, e 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*”<sup>13</sup> (sublinhado nosso).

6.49. Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 29º do RJAT, “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*” (sublinhado nosso).

6.50. Na situação em análise, e na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação acima já identificados terá de haver lugar, por força das normas anteriormente referidas, ao reembolso dos montantes eventualmente já pagos pela Requerente, seja a título do imposto suportado, seja a título dos correspondentes juros compensatórios, como

---

<sup>13</sup> Neste sentido, vide Decisão Arbitral 27/2013-T, de 10 de Setembro de 2013, em matéria de Imposto Único de Circulação (IUC), a propósito do “*reembolso do montante total pago e juros indemnizatórios*”.

forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

6.51. Quanto aos juros indemnizatórios peticionados pela Requerente, afigura-se que, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT e 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), a Requerente tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas relativamente às liquidações de Imposto do Selo datadas de 21 de Março de 2013 (e referentes ao ano de 2012), os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT acima já referido, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

## 7. DECISÃO

7.1. 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*”.

7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for [artigo 527º, nº 1 e 2 do Código de Processo Civil (CPC)].

7.3. 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.

7.4. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

- 7.4.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e condenar a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo datadas de 21 de Março de 2013, respeitantes ao ano de 2012, e identificadas neste processo, anulando-se, em consequência, os respectivos actos tributários;
- 7.4.2. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;
- 7.4.3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

\*\*\*\*\*

**Valor do processo:** Tendo em consideração o acima exposto nos pontos 4.4. a 4.8., bem como 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 fixa-se o valor do processo em EUR 12.495,50.

Em consequência da alteração do valor do processo, fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem Inicial em EUR 459,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, com a necessidade de regularização da diferença, pela Requerente, face ao inicialmente pago (EUR 306,00).

**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, 18 de Dezembro de 2014

O Árbitro

Sílvia Oliveira