

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 458/2014-T**

**Tema: IS – Verbo 28 da TGIS**

## DECISÃO ARBITRAL

### RELATÓRIO

1. Em 2 de julho de 2014, **A**, contribuinte n.º ..., (adiante designado por 1.º Requerente), **B**, contribuinte n.º ... (adiante designado por 2.º Requerente) e **C**, contribuinte n.º ..., esta na qualidade de cabeça de casa da Herança por óbito de **D**, (adiante designada por 3.ª Requerente), doravante designados por Requerentes, quando em referência aos mesmos em conjunto, residentes em Portugal, solicitaram a constituição de tribunal arbitral e procederam 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. Os Requerentes são representados, no âmbito dos presentes autos, pela sua mandatária, Dr.ª ..., e a Requerida é representada pelos juristas, Dr.ª ... e Dr. ....
3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi notificado à Requerida em 4 de julho de 2014.
4. Mediante o pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, os Requerentes pretendem a anulação dos seguintes atos de liquidação de Imposto do Selo, relativos aos anos de 2013, no valor total de € 32.245,08 que se indicam:

a) quanto ao primeiro Requerente:

IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO	QUOTA PARTE	VPT	IMPOSTO
... ..-U-...-2.ºA	1/2	€120.110,00	€ 600,55
... ..-U-...-2.ºB	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50

... .. -U-...-2.°C	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... .. -U-...-2.°D	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... .. -U-...-2.°E	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
... .. -U-...-3.°A	1/2	€ 120.110,00	€ 600,55
... .. -U-...-3.°B	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50
... .. -U-...-3.°C	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... .. -U-...-3.°D	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... .. -U-...-3.°E	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
... .. -U-...-4.°A	1/2	€ 120.110,00	€ 600,55
... .. -U-...-4.°B	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50
... .. -U-...-4.°C	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... .. -U-...-4.°D	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... .. -U-...-4.°E	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
... .. -U-...-5.°A	1/2	€ 120.110,00	€ 600,55
... .. -U-...-5.°B	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50
... .. -U-...-5.°C	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... .. -U-...-5.°D	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... .. -U-...-5.°E	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
... .. -U-...-6.°A	1/2	€ 120.110,00	€ 600,55
... .. -U-...-6.°B	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50
... .. -U-...-6.°C	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... .. -U-...-6.°D	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... .. -U-...-6.°E	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
... .. -U-...-7.°A	1/2	€ 120.110,00	€ 600,55
... .. -U-...-7.°B	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50
... .. -U-...-7.°C	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... .. -U-...-7.°D	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... .. -U-...-7.°E	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
... .. -U-...-8.°A	1/2	€ 120.110,00	€ 600,55

... ..-U-...-8.ºB	1/2	€ 121.300,00	€ 606,50
... ..-U-...-8.ºC	1/2	€ 69.230,00	€346,15
... ..-U-...-8.ºD	1/2	€ 72.250,00	€ 361,25
... ..-U-...-8.ºE	1/2	€ 77.750,00	€ 388,75
		<b>Total</b>	<b>€ 16.122,40</b>

b) quanto ao segundo requerente:

IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO	QUOTA PARTE	VPT	IMPOSTO
... ..-U-...-2.ºA	1/4	€120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-2.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-2.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-2.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-2.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... ..-U-...-3.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-3.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-3.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-3.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-3.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... ..-U-...-4.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-4.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-4.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-4.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-4.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... ..-U-...-5.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-5.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-5.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-5.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-5.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38

... ..-U-...-6.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-6.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-6.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-6.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-6.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... ..-U-...-7.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-7.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-7.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-7.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-7.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... ..-U-...-8.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-8.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-8.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-8.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-8.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
		<b>Total</b>	<b>€ 8.061,34</b>

c) quanto ao terceiro Requerente:

IDENTIFICAÇÃO DO PRÉDIO	QUOTA PARTE	VPT	IMPOSTO
... ..-U-...-2.ºA	1/4	€120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-2.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-2.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-2.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-2.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... ..-U-...-3.ºA	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... ..-U-...-3.ºB	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... ..-U-...-3.ºC	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... ..-U-...-3.ºD	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... ..-U-...-3.ºE	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38

... .. -U-...-4.°A	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... .. -U-...-4.°B	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... .. -U-...-4.°C	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... .. -U-...-4.°D	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... .. -U-...-4.°E	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... .. -U-...-5.°A	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... .. -U-...-5.°B	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... .. -U-...-5.°C	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... .. -U-...-5.°D	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... .. -U-...-5.°E	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... .. -U-...-6.°A	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... .. -U-...-6.°B	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... .. -U-...-6.°C	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... .. -U-...-6.°D	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... .. -U-...-6.°E	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... .. -U-...-7.°A	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... .. -U-...-7.°B	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... .. -U-...-7.°C	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... .. -U-...-7.°D	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... .. -U-...-7.°E	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
... .. -U-...-8.°A	1/4	€ 120.110,00	€ 300,28
... .. -U-...-8.°B	1/4	€ 121.300,00	€ 303,25
... .. -U-...-8.°C	1/4	€ 69.230,00	€ 173,08
... .. -U-...-8.°D	1/4	€ 72.250,00	€ 180,63
... .. -U-...-8.°E	1/4	€ 77.750,00	€ 194,38
		<b>Total</b>	<b>€ 8.061,34</b>

5. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo os Requerentes procedido à nomeação de árbitro, foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Dr. Jorge Carita.
6. O Árbitro aceitou a designação efetuada, tendo o Tribunal arbitral sido constituído no dia 9 de setembro de 2014, na sede do CAAD, sita na Avenida Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme ata da constituição do tribunal arbitral que foi lavrada e que se encontra junta aos presentes autos.
7. Não houve lugar à primeira reunião do tribunal arbitral por ter sido dispensada, face ao requerimento da Requerida de 17.11.2014, e, por depois de notificados para o efeito, os Requerentes nada terem dito.
8. Não tendo disso invocadas quaisquer exceções, não existindo necessidade de produção de prova adicional, para além daquela que documentalmente já se encontra incorporada nos autos, não se vislumbrando necessidade de as partes corrigirem as respetivas peças processuais, reunindo o processo todos os elementos necessários à prolação da decisão, por razões de economia e celeridade processual, da proibição da prática de atos inúteis, face à posição manifestada pelas partes, expressa e tacitamente (face ao silêncio dos Requerentes), o Tribunal entendeu dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.
9. O Tribunal, em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT designou o dia 19 de fevereiro de 2015 para efeito de prolação da decisão arbitral, tendo advertido os Requerentes de que deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.
10. Os Requerentes pedem a cumulação de pedidos e a coligação de autores, alegando a existência de identidade de circunstâncias de facto e da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, as quais sendo admissíveis, nos termos do artigo 104.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e do artigo 3.º do RJAT, são admitidas.

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

Os Requerentes sustentam o pedido de anulação dos atos de liquidação de imposto do selo a que foram sujeitos, relativamente aos andares ou partes suscetíveis de utilização independente, afetos a habitação, do prédio sito na Av. do Brasil, n.º 15 a 15B, freguesia de ..., concelho de Lisboa, que se encontra em propriedade vertical, por ilegais, por enfermarem nos seguintes vícios:

- a) Vício de violação de lei ordinária – erro nos pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, porquanto, *“o VPT constante da matriz, para efeitos de aplicação desta norma de incidência, só pode ser o da inscrição matricial correspondente a cada um das partes do prédio com afetação habitacional e não o correspondente à soma de todos os VPT dos andares que o compõem”*, pelo que, e *“nessa medida, verificando-se que os VPT’s dos andares que compõem o prédio em questão oscilam entre 69.230,00€ e 121.300,00€ e que, por conseguinte, são todos eles inferiores a 1.000.000,00€, não deverá incidir sobre eles o imposto do selo a que se refere a verba n.º 28 da TGIS”*.
- b) Vício de violação de lei constitucional – violação do princípio da igualdade, porquanto, *“a interpretação da AT quanto à verba 28.1 da TGIS, para além de não ter base legal, gera distinções de tratamento ostensivamente violadoras do princípio da igualdade. (...) É sabido que muitos prédios existentes em propriedade vertical são antigos, com uma utilidade social inegável, pois em muitos casos acolhem moradores com rendas módicas e mais acessíveis, fatores que necessariamente devem ser tidos em conta. E, certamente tendo em conta toda essa realidade social e económica, o próprio legislador fiscal no CIMI tratou as duas situações (propriedade horizontal e vertical) de forma equitativa, aplicando os mesmos critérios. Não pode a AT distinguir o que o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º, n.º 2 da CRP, e ainda, os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.”*
- c) Concluindo no sentido de que *“as liquidações em crise – porque incidem sobre andares e divisões com utilização independente com VPT inferior a € 1.000.000,00 estão feridas de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de aplicação da verba 28.1 da TGIS e vício de violação de lei constitucional, mais concretamente do princípio de igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, devendo, conseqüentemente, ser anuladas nos termos do artigo 135.º do CPA, com o conseqüente reembolso dos montantes já pagos acrescido de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 100.º da LGT.”*

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

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

- a) Quanto ao alegado erro sobre os pressupostos das liquidações, entende a Requerida que: *“O valor patrimonial relevante para efeitos da incidência é assim, o valor patrimonial total do prédio urbano, e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda que susceptíveis de utilização independente. O artigo 80.º, n.º 2 do CIMI declara, salvo o disposto no artigo 84.º e 92.º, a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz. O princípio de que cada prédio corresponde um só artigo matricial apenas é excepcionado, relativamente aos prédios mistos (...). Ora no caso sub judice, os prédios não estão em regime de propriedade horizontal, caso em que 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.”*
- b) Acrescenta, ainda que: *“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. Tal prédio não deixa, por isso, de ser um apenas, não sendo assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.” (...)* [no caso da propriedade total] *ainda que o prédio tenha partes ou divisões susceptíveis de utilização independente o conceito jurídico tributário é de que este prédio constitui uma única unidade uma vez que a sua titularidade, sem prejuízo da compropriedade, apenas pertence a um único proprietário. Saliente-se que o facto de neste caso, cada andar ou divisão de prédio susceptível de utilização independente constar separadamente na inscrição matricial e com o respectivo valor patrimonial de cada uma delas, apenas releva, para efeitos fiscais face ao conceito de matriz predial constante do artigo 12.º do CIMI e na matéria regulada no mesmo código para a organização das matrizes.”*
- c) E, conclui no sentido de que: *“ se o edifício for constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente (propriedade dita total), integra o conceito jurídico tributário de “prédio”, ou seja, uma única unidade, e o valor patrimonial tributário no mesmo é determinado pela soma das partes com afectação habitacional, e sendo este igual ou*

*superior a € 1.000.000,00, há sujeição ao Imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS.”*

- d) No que toca ao alegado vício de violação de lei constitucional – por violação do princípio da igualdade, defende-se a Requerida referindo que: *“a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade nem ao princípio da legalidade, inexistindo, por isso qualquer discriminação arbitrária na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente”,* uma vez que, a verba 28.1 da TGIS é *“uma norma geral e abstracta, aplicável de uma forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito.”* (...) *“Com efeito, a constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das fracções que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º do CIMI e artigo 1414.º e seguintes do Código Civil (CC), sendo que um prédio em propriedade total constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídica-tributária.”*
- e) Arrematando, que: *“não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.”* E, termina, mencionando que *“a liquidação do imposto selo aqui em causa, conforma-se com o aludido ditame constitucional, e não viola o princípio da legalidade (cfr. Art. 103.º da CRP e 8.ª da LGT), interpretado na dimensão da proeminência da lei, na medida em que os actos praticados pela AT não contrariam a Lei.”*
- f) Quanto aos peticionados juros indemnizatórios, entende a Requerida que não são os mesmos devidos, por não se verificar a condição prevista no n.º 1 do artigo 43.º da LGT.
- g) Face ao exposto, e em síntese, entende a Requerida que *“o acto tributário em causa foi validamente efectuado”*.

#### **IV. Saneamento**

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

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

Não se verificam nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito do pedido.

## V. Matéria de Facto

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

- Os Requerentes são proprietários do prédio sito na ..., n.º ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... .. –U-... - 2.ºA, 2.ºB, 2.ºC, 2.ºD, 2.ºE, 3.ºA, 3.ºB, 3.ºC, 3.ºD, 3.ºE, 4.ºA, 4.ºB, 4.ºC, 4.ºD, 4.ºE, 5.ºA, 5.ºB, 5.ºC, 5.ºD, 5.ºE, 6.ºA, 6.ºB, 6.ºC, 6.ºD, 6.ºE, 7.ºA, 7.ºB, 7.ºC, 7.ºD, 7.ºE, 8.ºA, 8.ºb, 8.ºC, 8.ºD e 8.ºE; (cfr. Doc. n.º 1, 2, 3 e 4 junto com a petição inicial);
- O primeiro Requerente é proprietário da quota-parte de  $\frac{1}{2}$ , o segundo e terceiro Requerentes são proprietários da quota-parte de  $\frac{1}{4}$  cada, do prédio acima identificado. (cfr. Doc. n.º 1, 2, 3 e 4 juntos com a petição inicial);
- O prédio compreende um total de trinta e cinco andares e divisões com utilização independente, afetos a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT), determinado ao abrigo do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), varia entre € 69.230,00 e € 121.300,00 e perfaz, no total, € 3.224.480,00. (cfr. Doc.n.º 1, 2, 3 e 4 juntos com a petição inicial);
- O prédio em causa encontra-se em regime de propriedade vertical ou total. (Doc. n.º 4 junto com a petição inicial);
- O somatório dos VPT das mencionadas frações autónomas afetas a habitação ascendia a € 3.224.480,00 (três milhões, duzentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e oitenta euros), tendo cada uma delas individualmente, um VPT inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) ( Doc. n.º 1, 2, 3 e 4 junto com a petição inicial);
- A inscrição matricial n.º ... identifica separadamente cada uma das frações, encontrando-se também discriminado o respetivo VPT resultante da avaliação geral (cfr. Doc. n.º 4 junto com a petição inicial);
- Os Requerente foram notificados dos atos de liquidação de Imposto do Selo respeitantes ao ano de 2013, efetuados ao abrigo da verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, em função da sua

quota-parte, sobre os andares e divisões com utilização independente afetas a habitação, no valor global de € 32.245,08, da seguinte forma (cfr. Doc. n.º 1, 2 e 3 juntos com a petição inicial e documentos juntos com requerimento de 26.12.2014 pela mandatária dos Requerente):

<b>REQUERENTE</b>	<b>QUOTA- PARTE</b>	<b>ANO</b>	<b>ÍMPOSTO DO SELO PAGO</b>
1.º Requerente	½	2013	€ 16.122,40
2.º Requerente	¼	2013	€ 8.061,34
3.º Requerente	¼	2013	€ 8.061,34

- Os Requerentes procederam ao pagamento dos montantes correspondentes às liquidações de IS objecto do presente pedido de pronuncia arbitral.(Cfr. cfr. Doc. n.º 1, 2 e 3 juntos com a petição inicial e documentos juntos com requerimento de 26.12.2014 pela mandatária dos Requerente).

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

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, bem como o processo administrativo, tudo analisado e ponderado em conjugação com os articulados, dos quais resulta concordância quanto à factualidade apresentada 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**

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

- 1) saber se a sujeição a imposto do selo, nos termos do que dispõe a verba n.º 28 da TGIS, relativa ao ano de 2013, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afetação habitacional, ou se, ao invés, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPTs dos andares que o compõem - Incidência da verba 28.1 da TGIS;
- 2) saber se o disposto na verba n.º 28 da TGIS é inconstitucional por violação do princípio da igualdade, bem como do disposto no artigo 104.º, n.º 3, da CRP, na interpretação que dele faz a AT.
- 3) saber se a Requerente, caso procedam as anteriores questões, tem direito a juros indemnizatórios.

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 redação:

*“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 Por prédio com afetação habitacional ----- 1%*

*28.2 Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ----- 7,5%”*

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

- a) *“prédios urbanos,*
- b) *com afectação habitacional,*
- c) *E cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000;”* (sublinhado nosso)

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

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

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

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

- 8.** Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei 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, fracção autónoma ou andar com utilização independente) traduzia uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.
- 11.** Também seguindo estes considerandos inspiradores da inovação legislativa em apreciação, há que concluir que a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva.
- 12.** Pelo contrário, da lei decorre que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal, em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.
- 13.** Com efeito, a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser susceptível de desencadear a incidência do novo imposto, mas somente se o VPT de cada uma das partes ou fracções for igual ou superior ao limite definido pela lei: € 1.000.000,00.
- 14.** Não parece sensato que se possa enquadrar na previsão normativa prédios urbanos no seu todo, i.e, constituídos por unidades independentes, com avaliações de VPT separadas.
- 15.** Tal como referido, a introdução da Lei n.º 55-A/2012, de 19 de Outubro, pretendia tributar de facto, a riqueza.

**16.** Ora, o prédio em questão pertence aos Requerentes, e é composto por 35 divisões com utilização independente, todas com afetação habitacional.

**17.** É entendimento da AT que o somatório dos VPT relativos a essas 35 divisões com utilização independente que têm afetação habitacional, perfazendo um VPT global de € 3.224.480,00 (três milhões, duzentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e oitenta euros), no ano de 2013, dá lugar a incidência de imposto do selo, razão pela qual entendeu proceder à liquidação do Imposto do selo impugnada nos presentes autos.

**18.** Assim, do ponto de vista da AT, para um prédio em propriedade vertical (ou não constituído em regime de propriedade horizontal) o critério para a determinação da incidência do imposto do selo, é o VPT global dos andares e divisões destinadas a habitação.

**19.** Vejamos, se a tese da AT convence,

**20.** A Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 30 de Outubro de 2012.

**21.** No entanto, nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de *“prédio com afectação habitacional”*, que aqui nos interessa.

**22.** No entanto, o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, dispõe que *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”*

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

**24.** Consultado o CIMI, verifica-se que o seu artigo 6º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do nº 1), esclarecendo no nº 2 do mesmo artigo que *“habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.”*

**25.** Daqui podemos concluir que, na ótica 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 nº 28.1 da TGIS, é determinado pela conjugação de três factos, a saber:

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

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

**29.** Assim sendo, o entendimento da AT no sentido de que o somatório dos VPTs das várias frações ou divisões com utilização independente afetas 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!

**30.** Assim sendo, não havendo, deste modo, uma única fração ou divisão com utilização independente, afeta à habitação, com VPT igual ou superior a € 1.000.000, nunca poderia a AT sujeitar a recorrente ao imposto do selo, ao abrigo da verba 28 da TGIS, do ano de 2013, que ora se impugna, por ser o mesmo ilegal, e por isso inaceitável e desconforme, entre outros, com o princípio da legalidade fiscal, bem como com o princípio da igualdade, previsto constitucionalmente no artigo 13.º da Constituição da Republica Portuguesa (CRP).

## II – DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE – ARTIGO 13.º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA NA APLICAÇÃO DA VERBA 28.1 DA TGIS

31. Com efeito, o princípio constitucional da igualdade fiscal, como expressão específica do princípio geral estruturante da igualdade (artigo 13.º, da CRP), não se resume à regra da universalidade dos impostos, segundo a qual estes incidem sobre todos aqueles que têm capacidade contributiva, determinando também que todos devem estar adstritos ao pagamento de impostos com base no mesmo critério - a regra da uniformidade dos impostos.

32. Segundo esta regra, o que é igual deve ser tributado igualmente, e o que é desigual deve ser tributado desigualmente, na medida dessa desigualdade.

33. O legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente. Ora, se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo imposto.

34. Por isso mesmo, é que o artigo 12º, nº3 do CIMI diz que *“cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário.”*

35. Em consequência, a discriminação que se verifica, e que está a ser operada pela AT no caso concreto, traduz uma discriminação arbitrária e ilegal. Nada na lei impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal.

36. Por outro lado, é sabido que muitos dos prédios existentes em propriedade vertical são antigos, com uma utilidade social inegável, pois em muitos casos acolhem moradores com rendas módicas e mais acessíveis, fatores que necessariamente devem ser tidos em conta. E, certamente, tendo em conta toda essa realidade social e económica, o próprio legislador fiscal no CIMI tratou as duas situações (propriedade horizontal e vertical) de forma equitativa, aplicando os mesmos critérios.

37. Não pode a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal, previsto no artigo 103º, nº2 da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

**38.** Ora, a não anulação destas liquidações viola claramente estes princípios, uma vez que implica uma tributação desigual do ora requerente, comparativamente com uma situação em que o prédio se encontre em propriedade horizontal de idênticas características.

**39.** Deste modo, é manifestamente ilegal e inconstitucional considerar como valor de referência o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, porque se trata de uma nítida violação, entre outros, do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal, nada legitimando a interpretação que a AT faz das normas jurídicas aplicáveis.

**40.** Finalmente, não pode deixar de se referir a recente jurisprudência do CAAD, proferida sob o tema “*Imposto de Selo – Verba 28, propriedade vertical*”, nos processos n.º 185/2013-T, n.º 183/2013-T, n.º 181/2013-T, n.º 132/2013-T, n.º 50/2013-T, n.º 248/2013-T do CAAD, 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.

**41.** Face ao exposto não havendo, deste modo, uma única fração ou divisão com utilização independente, afeta à habitação, com VPT igual ou superior a € 1.000.000, são os atos de liquidação de Imposto do Selo relativos ao ano de 2013, no montante de € 32.245,98 nulos, por violação do disposto na verba 28.1 da TGIS e no artigo 13.º da CRP.

### **C – DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS**

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

**43.** 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.

**44.** 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.

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

46. No caso presente, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, haverá lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º 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”*.

47. 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.

48. 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.

49. Assim sendo, estando-se perante um vício de violação de lei substantiva, que se consubstancia em erro nos pressupostos de direito, imputável à Autoridade Tributária, têm os Requerentes direito a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia de € 32.245,08, e contados desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso do referido montante.

## **DECISÃO**

De harmonia com o exposto, decide-se:

- 1. Anular todos os atos de liquidação de Imposto do Selo impugnados pelos Requerentes, relativos ao ano de 2013.**

- 2. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar os Requerentes da quantia que pagaram, acrescidas de juros indemnizatórios, calculados, à taxa legal, desde o pagamento do imposto até ao integral reembolso.**

### **Valor do Processo**

Fixa-se o valor do processo em € 32.245,08 (trinta e dois mil, duzentos e quarenta e cinco euros e oito 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 € 1.836,00.

### **Notifique-se.**

Lisboa, 19 de fevereiro de 2015

\*\*\*

O Árbitro

(Jorge Carita)