

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 152/2015 -T**

**Tema: Imposto de Selo. Verba 28.1 TGIS.**

CAAD – Centro de Arbitragem Tributária

PROCESSO ARBITRAL N.º 152/2015-T

Tema: Imposto de Selo. Verba 28.1 da TGIS.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

A, sociedade anónima com sede na ..., n.º ..., em Lisboa (área do Serviço de Finanças de Lisboa ...), e com o NIPC ... (doravante designada por Requerente), vem, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 2, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com a intervenção de árbitro singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de Imposto do Selo (Verba 28.1, da TGIS) n.ºs 2013 ...6, no montante de € 670,10, 2013 ...9, no montante de € 754,80, 2013 ...2, no montante de € 670,10, 2013 ...5, no montante de € 754,80, 2013 ...8, no montante de € 670,10, 2013 ...1, no montante de € 754,80, 2013 ...4, no montante de € 670,10, 2013 ...7, no montante de € 754,80, 2013 ...0, no montante de € 670,10, 2013 ...3, no montante de € 754,80, 2013 ...6, no montante de € 670,10, 2013 ...9, no montante de € 754,80, 2013 ...2, no montante de € 670,10, 2013 ...5, no montante de € 754,80, 2013 ...8, no montante de € 670,10, 2013 ...1, no montante de € 754,80, relativas ao ano de 2012 e todas emitidas em 22 de março de 2013, para pagamento em três prestações anuais, no montante global de € 11 399,20 (onze mil, trezentos e noventa e nove euros e vinte cêntimos).

Cumulativamente, pede a Requerente a condenação da Requerida na restituição das quantias indevidamente pagas em 7 de maio de 2014, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ... e apensos (incluindo custas e juros de mora, no valor de € 691,10), bem como no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto indevido, até à data da sua efetiva restituição.

São os seguintes os fundamentos dos pedidos de anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2012:

- a. Os dezasseis atos tributários de liquidação do Imposto do Selo (verba 28.1, da TGIS) são ilegais, enquanto enfermam de vício de violação de lei, por errada interpretação e aplicação da norma de incidência;
- b. A AT liquidou Imposto do Selo (IS) sobre os dezasseis andares ou divisões de utilização independente com afetação habitacional, do prédio urbano de que é proprietária, sito na ..., inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ...;
- c. As referidas liquidações do ano de 2012, à taxa de 1%, incidiram sobre os valores patrimoniais tributários dos dezasseis andares ou divisões de utilização independente com afetação habitacional, cujo somatório totaliza € 1 139 920,00;
- d. No entendimento da Requerente, estes dezasseis atos tributários de liquidação de Imposto do Selo são ilegais por erro nos pressupostos de facto e de direito, porquanto nenhum dos andares ou divisões independentes deste prédio tem um VPT superior a € 1 000 000,00, se individualmente considerados;
- e. Entende a Requerente que a sujeição ao IS da verba 28.1, da TGIS, é determinada pela conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o VPT constante da matriz predial igual ou superior a € 1 000 000,00;
- f. Que, tratando-se de prédios urbanos não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares ou divisões com utilização independente e afetação habitacional, a sujeição a IS é determinada não pelo VPT total do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um dos seus andares ou divisões;
- g. Tanto assim é que a coleta de IMI no caso das frações abrangidas pelo recente regime de atualização de rendas previsto na Lei n.º 31/2012, de 14 de agosto, está limitada ao valor que resultar da capitalização da renda anual pela aplicação do

- fator 15, cumpridos os demais pressupostos previstos no artigo 15.º-N, do regime transitório do CIMI, entre os quais a participação das rendas por referência às frações individualmente consideradas;
- h. Ao invés do entendimento da AT, na tributação dos prédios não há distinção em função do tipo de propriedade – vertical ou horizontal –, mas apenas em função da utilização – habitação, comércio, serviços ou outros –, sendo que o tratamento fiscal é sempre efetuado fração a fração, com ou sem natureza autónoma;
  - i. A sujeição a IS dos prédios urbanos com afetação habitacional resultou do aditamento da verba 28, da TGIS, pelo artigo 4.º, da Lei n.º 55-A/2012, que entrou em vigor em 30 de outubro de 2012;
  - j. Das normas transitórias constantes do seu artigo 6.º, resulta que o facto tributário se considera verificado em 31 de outubro de 2012 e que o VPT a utilizar na liquidação de IS corresponde ao que resulta das regras do CIMI, por referência ao ano de 2011;
  - k. A citada Lei não procedeu à qualificação dos conceitos que constam da referida verba 28, designadamente, do conceito de “prédio com afetação habitacional”; porém, o artigo 67.º, n.º 2, do CIS, aditado pela mesma Lei, dispõe que “às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI”;
  - l. A norma de incidência refere-se a prédios urbanos (cujo conceito consta do artigo 2.º, do CIMI), sendo o VPT determinado nos termos dos artigos 38.º e seguintes, do mesmo Código;
  - m. O artigo 6.º, n.º 1, do CIMI apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, esclarecendo o seu n.º 2 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 casa um destes fins*”;
  - n. Daqui resulta que, na ótica do legislador fiscal, a situação do prédio – em propriedade vertical ou em propriedade horizontal – não relevou, pois não é feita nenhuma distinção entre a tributação de uns e outros;
  - o. Ora, considerando que a inscrição na matriz de prédios em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente,

nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo;

- p. Se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, só pode haver lugar a incidência da verba 28.1, da TGIS, se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1 000 000,00;
- q. Não pode a AT considerar como valor de referência para a incidência de verba 28.1, da TGIS, o valor total de 16 das 20 frações do prédio urbano em questão, quando a parte final da verba 28, da TGIS estabelece que o IS incide “*sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”;
- r. O critério definido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal;
- s. A interpretação da AT da norma de incidência, partindo da tributação do prédio como um todo, acaba por tributar individualizadamente, uma vez que dividiu o prédio em frações de afetação habitacional e de afetação comercial, para tributar parcialmente a parte habitacional;
- t. É entendimento da Requerente que, em situações como a vertente, não há lugar à aplicação da verba 28.1, da TGIS, não só porque a natureza de parte comercial-parte habitacional a afasta, em virtude da proibição da analogia, mas sobretudo porque defender a sua aplicação aos prédios em propriedade vertical, constituídos por frações cujo VPT global seja igual ou superior a € 1 000 000,00, viola os princípios da igualdade, da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal e da capacidade contributiva;
- u. Este prédio, como tantos outros, tem alguns arrendamentos antigos e a verba 28, da TGIS, considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos com afetação habitacional, de luxo, sobre os quais passou a incidir uma “*taxa especial sobre os prédios urbanos de mais elevado valor*”, sobre “*as*

- casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*” (como se conclui da análise da proposta de Lei n.º 96/XII, na Assembleia da República);
- v. Não se encontrando reunidos os pressupostos de que depende a aplicação da verba 28, da TGIS, a Requerida violou, por errada interpretação e aplicação daquela norma, os princípios da legalidade fiscal, da justiça, da igualdade e da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, sendo ilegais os atos de liquidação identificados, que devem ser anulados;
  - w. A AT deverá ser condenada na restituição do imposto pago pela Requerente, no montante global de € 11 399,20, assim como a importância de € 691,10, cobrada a título de custas e juros de mora referentes ao pagamento em execução fiscal daquele imposto;
  - x. Deverá ainda ser reconhecido à Requerente o direito a juros indemnizatórios, calculados sobre o montante do imposto do selo (verba 28.1 da TGIS) do ano de 2012, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, desde 5 de maio de 2014 até integral reembolso, à taxa prevista no n.º 4 do mesmo artigo.

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta, em que diz entender não assistir razão à Requerente e defendendo que os atos de liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem uma correta interpretação da Verba 28.1, da TGIS, com os seguintes fundamentos:

- a. A Requerente é proprietária do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo ..., constituído em regime de propriedade total, também designada de vertical;
- b. A verba 28 da Tabela Geral dispõe recair imposto de selo sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00;
- c. Segundo a verba 28.1, em caso de prédios urbanos com afetação habitacional, o imposto recai sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI;

- d. Segundo o artigo 2.º, n.º 4, do Código do Imposto de Selo, são sujeitos passivos do imposto os sujeitos passivos de IMI; nos termos do artigo 8.º do CIMI;
- e. Resulta destas normas legais [que] (...) o valor patrimonial tributário para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando suscetíveis de utilização independente;
- f. O artigo 80.º, n.º 2, do CIMI declara que, salvo o disposto nos artigos 84.º e 92.º, a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz, princípio que apenas é excecionado relativamente aos prédios mistos em que cada uma das partes é inscrita na matriz na parte que lhe competir e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que, apesar de, nos termos do artigo 2.º, n.º 4, do CIMI, cada fração autónoma ser havida como constituindo um prédio, a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial;
- g. Embora o prédio da Requerente não estivesse constituído em propriedade horizontal, em 31 de outubro de 2012, dispunha, como consta da respetiva matriz predial, de andares ou divisões independentes, avaliadas nos termos do artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, que diz que cada andar ou prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respetivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI;
- h. Tal norma não é inédita, pois já no âmbito do CCPIIA o rendimento coletável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica;
- i. A norma do n.º 3 do artigo 12.º, do CIMI, releva para efeitos de inscrição na matriz predial, a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, económica e funcionalmente independentes;
- j. Nesse caso, a inscrição matricial deve fazer referência a cada uma das partes e também ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas, apurado separadamente nos termos dos artigos 37.º e seguintes, do C.IMI;
- k. A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afetada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem suscetíveis de utilização económica independente;

- l. No presente caso, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral tinha de ser o valor patrimonial global do prédio e não o de cada parte de prédio com utilização económica independente, como resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas;
- m. 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 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa;
- n. Um tipo de incidência de acordo com o qual o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos de que depende a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral é o valor patrimonial de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio com afetação habitacional não tem seguramente qualquer expressão na lei;
- o. A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados (...) o legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária;
- p. Relativamente ao pedido de pagamento da importância de € 691,30 pagos a título de juros e custas no âmbito do processo de execução fiscal instaurado por falta de pagamento voluntário das liquidações de imposto do selo em causa, não cabendo a sua apreciação no âmbito da presente jurisdição por força do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, encontrando-se o processo de execução findo nos termos do artigo 176.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, nada impede a Autora de poder obter o seu pagamento por via da responsabilidade civil extracontratual do Estado, nos termos da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, com as alterações posteriores;
- q. Dado que a questão controvertida nos presentes autos é exclusivamente de direito, que não existem exceções e que a posição das Partes está plenamente definida e suportada pelos meios de prova juntos pela Requerente, requer-se a dispensa da

apresentação do Processo Administrativo, bem como a dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e de apresentação de alegações.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 3 de março de 2015, tendo sido aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT no dia imediato.

A Requerente informou que não pretendia utilizar a faculdade de designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º, do RJAT, foi a signatária nomeada árbitro pelo Exm.º Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, encargo que aceitou no prazo legalmente previsto, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 11 de maio de 2015 e é materialmente competente para apreciar e decidir o litígio objeto dos presentes autos.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

As Partes prescindiram da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como da produção de alegações, quer orais, quer escritas.

## **2. MATÉRIA DE FACTO**

### **2.1. Factos que se consideram provados:**

**2.1.1.** Quer à data da produção do facto tributário (31 de outubro de 2012), quer à data do pedido de constituição do tribunal arbitral, a Requerente era proprietária do prédio urbano inscrito sob o artigo ... da freguesia de ..., concelho de ..., correspondente ao

anterior artigo ... da extinta freguesia de ..., constituído por 20 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, com o valor patrimonial total de € 1 427 180,00, sendo 16 dos referidos andares, de afetação habitacional;

**2.1.2.** O somatório dos VPT atribuídos aos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e afetação habitacional é da quantia de € 1 139 920,00, sendo esse o valor indicado em cada uma das notas de cobrança do IS como “Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto”;

**2.1.3.** O VPT atribuído a cada andar ou divisão suscetível de arrendamento separado e afetação habitacional, tal como consta das notas de cobrança emitidas, varia entre € 67 010,00 e € 75 480,00;

**2.1.4.** Em nome da Requerente foram emitidas, em 22 de março de 2013, para pagamento voluntário em três prestações anuais, até 30 de abril de 2013, 31 de julho de 2013 e 30 de novembro de 2013, respetivamente, as liquidações de IS do ano de 2012, cujas primeiras prestações constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente e a taxa de 1%:

Identificação do Documento	Identificação do Prédio	VPT	Coleta
2013 ...1	... U-...-6-4.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...8	... U-...-6-4.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...5	... U-...-6-3.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...2	... U-...-6-3.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...9	... U-...-6-2.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...6	... U-...-6-2.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...3	... U-...-6-1.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...0	... U-...-6-1.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...7	... U-...-4-4.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...4	... U-...-4-4.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...1	... U-...-4-3.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...8	... U-...-4-3.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...5	... U-...-4-2.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...2	... U-...-4-2.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10
2013 ...9	... U-...-4-1.ºE	€ 75 480,00	€ 754,80
2013 ...6	... U-...-4-1.ºD	€ 67 010,00	€ 670,10

**2.1.6.** De acordo com a guia de pagamento Modelo 50 com o n.º ..., as liquidações de Imposto do Selo objeto do presente pedido de pronúncia arbitral foram pagas em 7 de maio de 2014, no âmbito do processo de execução fiscal n.º ..., acrescidas de

custas e juros de mora da quantia de € 691,10 (seiscentos e noventa e um euros e dez cêntimos);

**2.1.7.** Inconformada com as liquidações acima identificadas, a Requerente apresentou reclamação graciosa que, registada sob o n.º 3..., viria a ser indeferida por despacho de 10 de outubro de 2013;

**2.1.8.** Pelo ofício n.º..., da Direção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Administrativa, datado de 1 de dezembro de 2014, foi a Requerente notificada, na pessoa da sua Mandatária, do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ..., apresentado em 5 de novembro de 2013, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa;

**2.1.9.** A notificação da decisão de indeferimento do Recurso Hierárquico n.º ..., expedida por carta registada com aviso de receção, produziu efeitos em 3 de dezembro de 2014.

## **2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:**

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (cópias da caderneta predial do imóvel identificado, do comprovativo do pagamento das notas de cobrança emitidas em nome da Requerente, acrescido de custas e juros de mora, bem como da decisão do Recurso Hierárquico e da notificação do respetivo indeferimento – 19 documentos), expressamente aceite pela Requerida.

## **2.3. Factos não provados**

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

# **3. MATÉRIA DE DIREITO – FUNDAMENTAÇÃO**

## **3.1. Ordem de apreciação dos vícios**

A principal questão trazida aos autos pela Requerente é a de saber se a sujeição a Imposto do Selo, nos termos da verba n.º 28 da TGIS, de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, é determinada pelo Valor Patrimonial Tributário (VPT) que corresponde a cada uma das partes do prédio, economicamente independente e com

afetação habitacional, como defende, ou se é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia ao somatório de todos os VPT dos andares ou divisões de utilização independente e com afetação habitacional que o compõem, conforme a interpretação dada pela AT à referida norma.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 124.º, do CPPT, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, nos termos do artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não existindo vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do(s) ato(s) impugnado(s), deverá o tribunal apreciar os vícios arguidos que determinem a sua anulabilidade, dispondo o n.º 2, alínea b), do mesmo artigo que, quanto a estes últimos, a ordem do seu conhecimento será a indicada pelo impugnante, sempre que seja estabelecida entre eles uma relação de subsidiariedade, sem prejuízo de serem prioritariamente conhecidos os vícios cuja procedência assegure a mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Afigurando-se que, da procedência do vício de violação de lei, por erro na aplicação do direito decorrente da errada interpretação das normas previstas na verba n.º 28.1, da TGIS e no artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do artigo 67.º, n.º 2, do Código do IS, resultará uma eficaz tutela dos interesses ofendidos, passaremos à sua apreciação.

### **3.2. Do conceito de prédio urbano com afetação habitacional**

Na sua redação inicial, aplicável à situação em análise, a verba 28, da TGIS, dispunha que se encontravam sujeitas a imposto do selo as seguintes situações:

*«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 € 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 %.»*

Constituem requisitos cumulativos de aplicação da norma ínsita na Verba 28.1, da TGIS, que o imóvel a tributar seja um prédio urbano “*com afetação habitacional*”, cujo valor patrimonial tributário, para efeito de IMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00.

É de há muito pacificamente aceite pela doutrina que as normas tributárias se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas, solução que consta hoje expressamente do n.º 1

do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (LGT), ao estabelecer que *“1 - 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”*.

De entre os elementos de interpretação, aquele de que o aplicador da norma deve partir é, precisamente, do elemento gramatical, ou seja, do texto da lei, havendo no entanto a salientar que, na determinação do sentido e valor da norma, não pode o intérprete deixar de considerar o elemento lógico ou, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º, do Código Civil, deixar de *“reconstituir (...) 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”*.

A norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, utiliza a expressão “prédio de afetação habitacional”, cujo conceito se não encontra definido no Código em que se insere, nem em qualquer outra legislação de natureza tributária.

Tratando-se de uma expressão polissémica, que poderá comportar mais do que uma significação e, a fim de determinar o seu exato sentido e alcance, no respeito pela unidade do sistema, deverá o intérprete recorrer aos chamados *“lugares paralelos”*, ou seja, haverá que ter em consideração as *“disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins”*<sup>1</sup>.

Tais *“lugares paralelos”* encontrar-se-ão, necessariamente, no caso em apreço, nas normas do Código do IMI, para cuja aplicação subsidiária remete, em bloco, o n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Imposto do Selo, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, ao estatuir que *“2 - Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”*

Contudo, não obstante a remissão expressa para o Código do IMI, que o legislador quis consagrar no n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Imposto do Selo, por referência às matérias respeitantes à Verba 28, da TGIS, também aquele nos não dá o conceito de “prédios com afetação habitacional”.

---

<sup>1</sup> MACHADO, J. Baptista, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, Coimbra, 1995, pág. 183.

Efetivamente, o seu artigo 6.º, inserido no Capítulo I, sob a epígrafe “Incidência”, não utiliza aquela expressão ao enumerar, no n.º 1, as espécies de prédios urbanos, que poderão classificar-se como: a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros, delimitando os n.ºs 2, 3 e 4, do mesmo artigo, o que deve entender-se por cada uma daquelas designações.

A espécie de prédio urbano que melhor corresponde ao conceito de “prédio com afetação habitacional” é a de prédios habitacionais, enquanto edifícios ou construções licenciados para habitação ou que, na falta de licença, tenham como destino normal a habitação (fins habitacionais).

Todavia, o prédio urbano de que a Requerente é proprietária, integrando andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, umas destinadas a comércio e outras destinadas a habitação, não poderá, globalmente, ser considerado prédio urbano de afetação habitacional, porquanto tem uma afetação enquadrável em mais do que uma das classificações estabelecidas pelo n.º 1 do artigo 6.º, do Código do IMI.

Nem se afigura que os andares ou divisões afetos a habitação que o compõem possam ser segregados do todo, para, no seu conjunto, integrarem a noção de prédio de afetação habitacional prevista na norma de incidência da verba 28.1, da TGIS

### **3.3. Da distinção entre andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e frações autónomas, para efeitos tributários**

Apesar de a norma do n.º 3 do artigo 12.º, do CIMI dispor que “*Cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário*”, o qual é também discriminado no documento de cobrança (cfr. o n.º 1, do artigo 119.º do Código do IMI), vem a AT defender que o VPT relevante para efeitos da norma de incidência da verba 28.1, da TGIS, é o valor patrimonial global do prédio e não o valor de cada uma das divisões de utilização independente.

E fá-lo pretendendo que, caso o VPT relevante para aplicação daquela norma de incidência fosse o de cada divisão de utilização independente, estar-se-ia a aplicar, por analogia, aos prédios em propriedade vertical o regime da propriedade horizontal, em que, nos termos do

n.º 4 do artigo 2.º, do Código do IMI, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio.

É de notar que, efetivamente, do ponto de vista formal, a AT tem razão ao referir que um prédio constituído em propriedade horizontal é uma realidade jurídico-tributária distinta de um prédio urbano em “propriedade total” ou “propriedade vertical”.

Porém, se o n.º 4 do artigo 2.º, do Código do IMI, estabelece a ficção legal de que cada uma das frações autónomas de um prédio constituído em propriedade horizontal consubstancia um prédio, o certo é que uma parte de utilização independente de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal continua a ser apenas isso – uma parte de um prédio e não um prédio.

Por outro lado, utilizando a norma da verba 28.1, da TGIS, a expressão “*prédio urbano de afetação habitacional*”, não se afigura legítimo que AT nela pretenda incluir os andares ou divisões de utilização independente de prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal que, como a própria AT reconhece, não são prédios, não podendo, por isso, ser equiparadas às frações autónomas de prédios constituídos em regime da propriedade horizontal.

#### **3.4. Do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em propriedade total**

No que respeita à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios não constituídos em propriedade horizontal, rege o artigo 7.º, n.º 2, do Código do IMI, mas apenas quanto aos “*prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior*”, caso em que, de acordo com a sua alínea b) “*(...) cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes*”.

E é esta a única norma do Código do IMI em que se faz referência ao “valor [global] do prédio”, sem que, contudo, este tenha qualquer relevância ao nível da liquidação do imposto.

Da conjugação das normas do n.º 2 do artigo 7.º e do n.º 1 do artigo 6.º, ambos do Código do IMI, resulta que, se um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal integrar exclusivamente partes ou divisões de afetação habitacional, o valor do prédio não equivale à soma das suas partes.

#### **3.5. Do VPT relevante para efeitos da verba 28.1, da TGIS**

Tal como se referiu no ponto precedente, o VPT de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, que integre exclusivamente partes ou divisões de afetação habitacional, não equivale ao somatório dos VPT atribuídos individualizadamente a cada uma dessas partes ou divisões.

O que equivale a dizer-se que cada uma dessas partes é autónoma e que, não lhe tendo sido atribuído um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, ficará excluída da incidência do Imposto de Selo – verba 28.1, da TGIS.

Aqui chegados, caberá questionar da sujeição a Imposto do Selo de uma parte ou divisão de utilização independente, com afetação habitacional, de um prédio não constituído em propriedade horizontal, em que se integrem partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1 do artigo 6.º, do Código do IMI, por exemplo, divisões destinadas a comércio, como é o caso em apreço.

Ora, a resposta há-de ser negativa, não obstante a previsão da alínea b) do n.º 2, do artigo 7.º, do CIMI, segundo a qual o valor do prédio é a soma dos valores das suas partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1, do artigo 6.º, do mesmo Código.

É que, aqui, não estamos a cotejar, como pretende a AT, duas realidades juridicamente distintas, como seriam as partes ou divisões de utilização independente de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, por um lado, e as frações autónomas de prédios submetidos àquele regime, que, para efeitos de IMI, são elas próprias prédios, por outro.

O que aqui se compara são realidades em tudo idênticas, ou seja, partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional, integradas em prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal.

E a resposta à questão há-de ser negativa, pois nada justificaria que o legislador pretendesse tributar partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, integrado por outras partes ou divisões de utilização independente destinadas a outros fins e não tributasse partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional de um outro prédio urbano em propriedade total, integrado exclusivamente por partes ou divisões de utilização

independente, destinadas a habitação. Caso o legislador pretendesse tratar de forma desigual realidades em tudo idênticas, teria de se concluir por uma flagrante violação do princípio da igualdade.

Não se afigurando ser essa a intenção legislativa, não se poderá aceitar que a AT formule uma norma de incidência *ex novo*, diversa da que foi criada pelo legislador, pretendendo tributar partes de prédios, ainda que económica e funcionalmente independentes e, como tal, separadamente inscritas na matriz, pois a lei é clara ao sujeitar a imposto de selo da verba 28.1, da TGIS, os prédios urbanos de afetação habitacional, cujo VPT, para efeitos de IMI, seja superior a € 1 000 000,00.

Efetivamente, tal como refere a Requerente nas suas alegações e já serviu de fundamento a outras decisões arbitrais, nomeadamente a proferida no processo n.º 50/2013-T, “*A ratio legis subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, em obediência ao disposto no artigo 9.º do Código Civil, segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*”

*O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor, mais rigorosamente, de valor igual ou superior a € 1 000 000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. O critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1000 000,00.*

*Tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a “habitação”, seja ela “casa”, “fração autónoma” ou “parte de prédio com utilização independente” “unidade autónoma”, porque se supõe uma capacidade contributiva acima da média e, nessa medida, se justifica a necessidade de realização de um esforço contributivo adicional, pouco sentido faria passar a desconsiderar os apuramentos “unidade a unidade” quando só através do*

*somatório dos VPTs das mesmas, porque detidas pelo mesmo indivíduo, é que se superaria o milhão de euros.*

*Tal conclui-se 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.ª, de 11 de outubro de 2012.”.*

Temos pois que, para além dos elementos gramatical e sistemático de interpretação da norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, também o elemento racional ou teleológico, a *ratio legis* ou fim visado pelo legislador ao elaborar aquela norma, aponta no sentido de a tributação incidir sobre prédios urbanos e não sobre partes de prédios urbanos, ainda que de utilização independente e com afetação habitacional.

Pelos motivos que antecedem, tendo-se por verificado o vício de violação de lei, por erro na aplicação do direito, decorrente da errada interpretação das normas previstas na verba n.º 28.1, da TGIS e no artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do artigo 67.º, n.º 2, do Código do IS, não poderão as liquidações impugnadas manter-se na ordem jurídica.

### **3.6. Efeitos da decisão arbitral de que não caiba recurso ou impugnação**

#### **3.6.1. Do pedido de juros indemnizatórios**

No que respeita ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios, é patente que o processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2 (primeira parte) da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010).

Assim, apesar de o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, utilizar a expressão “declaração de ilegalidade” como delimitativa da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, deverá entender-se que se compreende nessa competência os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o erro imputável aos serviços.

Por outro lado, determina a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT, que 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, nos precisos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que incluiu *“o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário.”*.

De igual modo, o artigo 100.º da LGT, aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, estabelece que *“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.”*.

Dispondo o n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, que *“São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”*.

O erro imputável aos serviços pode consistir em erro sobre os pressupostos de facto, que ocorre sempre que haja *“uma divergência entre a realidade e a matéria de facto utilizada como pressuposto na prática do ato”*<sup>2</sup> ou em erro sobre os pressupostos de direito, quando *“na prática do ato tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objetiva e subjetiva (...)”*<sup>3</sup> e *“fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte”*<sup>4</sup>.

No caso em apreço, afigura-se manifesto que, declarada a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo, por ter ficado demonstrada a errada aplicação da norma de incidência objetiva contida na verba 28.1, da TGIS, o que justifica a sua anulação, terá de

---

<sup>2</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado”, II Volume, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, pág. 115.

<sup>3</sup> Idem, ibidem.

reconhecer-se o direito da Requerente a juros indemnizatórios sobre os valores indevidamente pagos, desde a data do respetivo pagamento, conforme se estatui no n.º 5 do artigo 61.º, do CPPT, já que tal ilegalidade é exclusivamente imputável à Administração Tributária, que praticou aqueles atos tributários sem o necessário suporte legal.

### **3.6.2. A restituição dos valores pagos a título de juros de mora e de custas, no processo de execução fiscal**

Peticiona a Requerente a restituição dos valores pagos a título de juros de mora e de custas, no processo de execução fiscal n.º ... e apensos, instaurado pela falta de pagamento, dentro do prazo de cobrança voluntária, das liquidações impugnadas.

Ao que a Requerida contrapõe a impossibilidade da sua *“apreciação no âmbito da presente jurisdição por força do preceituado no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT”*, e que, *“encontrando-se o processo de execução findo nos termos do artigo 176.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, nada impede a Autora de poder obter o seu pagamento por via da responsabilidade civil extracontratual do Estado, nos termos da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, com as alterações posteriores”*.

Mas não assiste razão à Requerida, tendo em conta o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º, do RJAT e, subsidiariamente, no artigo 100.º, da LGT, dado que a cobrança do acrescido da execução fiscal se configura como ato subsequente da liquidação do imposto, tendo em relação a ela caráter acessório, não merecendo dúvidas a natureza tributária de tal acrescido.

Quanto aos juros de mora, dispõe o n.º 1 do artigo 44.º, da LGT que apenas *“São devidos [...] quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal”*; ora, o pagamento indevido do imposto torna devidos os juros de mora pagos na execução fiscal. No que respeita às custas da execução fiscal, na sua fase administrativa, nas quais se compreendem a taxa de justiça e os encargos, a respetiva receita reverte para a AT (enquanto sucessora da DGCI), nos termos do n.º 1 do artigo 4.º, do Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de fevereiro, que aprovou o Regulamento das Custas nos Processos Tributários, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 324/2003, de 27 de dezembro.

---

4 CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, Encontro da Escrita, 4.ª Edição, pág. 342.

Poderá, eventualmente, argumentar-se que, no processo arbitral tributário, apenas é permitida a cumulação, com o pedido de anulação do ato de liquidação do imposto, os pedidos de juros indemnizatórios e de indemnização por prestação de garantia indevida, por se encontrar expressamente prevista a apreciação do erro que constitui a AT no dever de indemnizar, nos casos citados (cfr. os artigos 43.º, n.º 1 e 53.º, n.º 2, da LGT).

Porém, de acordo com o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, o conteúdo do dever de executar abrange a restituição das quantias que o sujeito passivo tiver despendido a título de custas, conexas com o pagamento da quantia exequenda; extinto o processo de execução fiscal por pagamento, não havia, nesse processo, lugar ao reembolso do acrescido, em data anterior à da anulação da liquidação exequenda.

Escreve o Autor que *“Se na sequência de um ato de liquidação ilegal foi instaurada uma execução fiscal para cobrança da quantia liquidada e o contribuinte teve de suportar despesas no processo de execução fiscal, o pagamento das quantias pagas engloba-se no âmbito amplo do processo de execução do julgado previsto no CPTA, se para esse pagamento não existe outro meio processual especialmente adequado (...) a execução de julgado anulatório reporta-se a um processo de impugnação judicial e não a um processo de execução fiscal (...)”*<sup>5</sup>.

Aderindo ao entendimento supracitado, considera-se este Tribunal Arbitral Singular competente para apreciação do pedido de restituição do acrescido da execução fiscal.

### **3.7. Questões de conhecimento prejudicado**

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

---

<sup>5</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado”, II Volume, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, págs. 526 e 527, em especial a nota 2 desta última página.

Em face da solução dada às questões relativas à determinação do VPT relevante para aplicação da norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, ao pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente e à restituição do acrescido da execução fiscal, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões, nomeadamente as da inconstitucionalidade da referida norma, por a mesma não ser passível da interpretação que, no caso, foi feita pela AT.

#### **4. DECISÃO**

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2º do RJAT, decide-se em, julgando inteiramente procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- 4.1.** Declarar a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, por erro nos pressupostos de direito, determinando a sua anulação;
- 4.2.** Condenar a AT à restituição da quantia indevidamente paga pela Requerente a título de Imposto do Selo de 2012, acrescida de juros indemnizatórios, desde a datas do pagamento indevido até à data da emissão da respetiva nota de crédito;
- 4.3.** Condenar a AT a restituir a quantia de € 691,10, paga pela Requerente a título de acrescido do processo de execução fiscal em que foi pago o imposto indevido.

**VALOR DO PROCESSO:** De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 11 399,20 (onze mil, trezentos e noventa e nove euros e vinte cêntimos).

**CUSTAS:** Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 15 de julho de 2015.

O Árbitro,

*/Mariana Vargas/*

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.