



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 311/2015-T

Tema: Imposto do Selo. Verba 28.1, da TGIS. Propriedade vertical. Pedido de revisão do ato tributário.

CAAD – Centro de Arbitragem Tributária

PROCESSO ARBITRAL N.º 311/2015-T

Tema: Imposto do Selo. Verba 28.1, da TGIS. Propriedade vertical. Pedido de revisão do ato tributário.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

A, S.A., com sede na ... com o NIPC ... (doravante designada por Requerente), vem, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, 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), dos anos de 2012 e de 2013, no valor global de € 39 729,00 (trinta e nove mil, setecentos e vinte e nove euros), relativas ao prédio urbano sito na ..., inscrito na matriz predial da freguesia do ... sob o artigo ..., não constituído em propriedade horizontal e composto por lojas, R/C e 7 andares com divisões suscetíveis de utilização independente.

Cumulativamente, pede a Requerente a condenação da Requerida, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) e 61.º, n.ºs 2 e 5, do Código de Procedimento e

de Processo Tributário (CPPT), 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 do pedido de anulação dos atos de liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2012 e de 2013:

- a. *“O sujeito passivo requereu em 14/01/2015 revisão oficiosa (...) dos atos de liquidação de imposto de selo (...); [n]os termos do artigo 57.º da LGT o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de 4 meses;*
- b. *Até ao momento o procedimento não foi concluído pelo que ao abrigo do disposto no número 5 do artigo 57.º da LGT, presume-se o indeferimento tácito em 14/05/2015; [n]os termos do artigo 102.º do CPPT a impugnação judicial pode ser apresentada no prazo de 3 meses a contar do indeferimento tácito (...);*
- c. *(...) O valor total do prédio ascende a 2.184.620 € considerando as divisões afetas a comércio e habitação, embora os andares com utilização independente conforme se constata pela análise da caderneta predial, tenham sido objecto de avaliação independente nos termos do art.º 7º n.º 2 alínea b) do C.I.M.I. (...);*
- d. *Em causa, está a liquidação do imposto de selo à taxa de 1% relativamente a todas as divisões afetas a habitação nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo;*
- e. *(...) A A.T. considerou que o critério para a determinação da incidência do imposto de selo é o VPT geral dos andares e divisões sujeitas habitação, considerando que não estando o prédio constituído em propriedade horizontal o critério era a soma do VPT dos vários andares /ou divisões afetas a habitação, embora com utilização independente;*
- f. *Ora, atendendo a esse critério a A.T. liquidou em 21.3.2013, relativamente ao ano de 2012, 1% sobre o prédio em propriedade vertical melhor identificado supra (...);*
- g. *No ano de 2013, relativamente ao ano de 2012, o sujeito passivo liquidou o valor de 19.864,50€, relativamente ao VPT de todas as divisões utilizadas independente que totalizam 1.986.450€ (dezanove mil oitocentos e sessenta e quatro euros e cinquenta cêntimos);*

- h. *No ano de 2014, verificando-se o mesmo VPT de 1.986.450€ relativamente à soma dos andares com utilização independente, voltou a A.T. a liquidar por cada divisão autónoma 1% sobre o VPT de cada um no valor de 1.986.450€, ou seja 19.864,50€;*
- i. *O sujeito passivo, na data das liquidações, pese embora não concordar com as mesmas, procedeu ao pagamento (...); [c]ontudo, tem sido jurisprudência unânime, dos tribunais arbitrais administrativos que no caso sub judice não se deverá aplicar o imposto de selo;*
- j. (...) *A questão essencial a decidir é a de saber, com referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal (...), integrados por diversos andares e divisões com utilização independente, das quais algumas com afetação habitacional, qual o VPT relevante; (...) saber se (...) é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) como aconteceu no caso “sub judice” com as liquidações cuja ilegalidade e anulação se peticiona em que só somando as várias divisões independentes se chegaria a um valor de VPT superior a 1000 000€, ou, antes, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais;*
- k. (...) *A sujeição a imposto do selo dos prédios com afetação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da TGIS, efetuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os seguintes factos tributários:*
- “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 (CIMQ, seja igual ou superior a € 1.000.000,00 — sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:
- 28-1 — Por prédio com afectação habitacional— 1% (...);”;
- l. *Esta lei entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 30 de outubro de 2012. Das normas transitórias constantes do seu artigo 6.º resulta que o facto tributário se considera verificado a 31 de outubro de 2012 e que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;*

- m. *A Lei 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de “prédio com afectação habitacional.”; [o] artigo 67.º, n.º 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.”;*
- n. *(...) Os termos do CIMI verifica-se que o seu artigo 6.º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do n.º 1), esclarecendo no n.º 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.”;*
- o. *(...) Ora, sendo assim, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do IMI, 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. *(...) a própria liquidação emitida é muito clara nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada uma das fracções individualizadas e sendo os documentos de liquidação individualizados sobre a parte do prédio correspondente aos diversos andares;*
- q. ***Logo, 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 o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto;***
- r. *Assim, só haverá lugar a incidência (...) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00, o que não acontece no caso “sub judice”;*

- s. *Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba 28 da TGIS;*
- t. *O critério pretendido pela AT (...), não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS;*
- u. *Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 — “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”;*
- v. *Assim, a adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal;*
- w. *Acresce que a ratio legis subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, e 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;*
- x. *O legislador (...) considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação 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 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. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00;*
- y. *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.”;

z. O legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal; (...) a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva. 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;

aa.(...) Deste modo é ilegal e inconstitucional considerar como valor de referência seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão. Desde logo, porque essa seria uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal.”.

Termina a Requerente por formular os pedidos de:

A – declaração da ilegalidade e a anulação das liquidações de IS identificadas, das quais resultou imposto a pagar no montante de € 39 729, 00, que lhe deverá ser agora reembolsado;

B – condenação da Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5, do CPPT, no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º, da LGT, desde o dia em que foram pagas as liquidações mencionadas supra e até o integral reembolso do montante referido, bem como nas custas do processo.

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação, com os seguintes fundamentos:

A – Por exceção:

- a. *“O pedido de constituição do Tribunal Arbitral parece dever ser considerado extemporâneo; [n]a verdade, as liquidações ora impugnadas foram efectuadas em 21/03/2013 e em 17/03/2014;*
- b. *(...) o pedido de revisão oficiosa da liquidação não é o meio adequado para obter a revisão das liquidações, nos termos e prazo em que foi formulado e, muito menos, pode ter a virtualidade de abrir um novo e último prazo de pedido de constituição do tribunal arbitral (...).*
- c. *(...) a tempestividade do presente dependeria, sempre, de uma verificação dos requisitos e pressupostos de aplicabilidade do art.º 78.º da LGT, a que o douto Tribunal deve submeter o presente pedido, de modo a afastar a dúvida, legítima, de que o mesmo pedido foi apenas um meio tentado para abrir novo prazo de apresentação presente pedido. Ora,*
- d. *Nos termos do disposto no art.º 78.º, n.º 1, da LGT:*
- 1 – A revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.
 - 2 – Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.
 - 3 – (...)
 - 4 - O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.
 - 5 – Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.

6 – (...)

7 – (...)

- e. (...) *concluimos que o pedido de revisão oficiosa apenas poderá ter sido apresentado com fundamento no n.º 1 do art.º 78.º da LGT (...): ou a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (1.ª parte da norma), **ou por iniciativa da AT** (2.ª parte do artigo).*
- f. *Mas imediatamente concluimos, na presente situação, pela impossibilidade de revisão do ato tributário por iniciativa da AT, uma vez que, devendo o respetivo pedido ser formulado no prazo da reclamação graciosa, a verdade é que a Requerente não o apresentou nesse prazo, mas, apenas, em 14.01.2015.*
- g. *Restaria, assim, apenas (...) saber se **o pedido de revisão oficiosa das liquidações a pedido do sujeito passivo poderia, porventura, ser considerado um pedido de revisão do ato tributário, por iniciativa da AT**, o que dependeria da verificação dos respectivos requisitos normativos.*
- h. (...) *a revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária, de acordo com o disposto no art.º 78.º, n.º 1, da LGT, pode ser praticada no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo caso o imposto ainda não tenha sido pago, **com fundamento em erro imputável aos serviços.***
- i. *Ora, não se questionando que não havida decorrido ainda o referido prazo de 4 anos, chegamos assim ao cerne da questão: **a existência, ou não, de um erro imputável aos serviços na liquidação em causa**, que poderia eventualmente justificar uma revisão oficiosa por iniciativa dos serviços.*
- j. *Ora, não apenas a Requerente não prova ter havido um ou qualquer erro imputável aos Serviços como, **indubitavelmente, não existiu na liquidação em causa qualquer erro imputável à AT**, sendo a situação que motivou a liquidação devidamente explicitada e fundamentada nas liquidações e na lei.*
- k. *Ora, o pedido de revisão oficiosa previsto no art.º 78.º, n.º 1, da LGT, ainda que de iniciativa da AT, **não é, nem pode ser, uma forma de criar um novo mecanismo de recurso ao tribunal arbitral independente do decurso dos prazos legalmente***

fixados, senão mesmo como um novo procedimento justamente criado para possibilitar contornar aqueles prazos já decorridos.

- l. *Os princípios da decisão, da definição das situações jurídicas, da celeridade e da economia processuais, por que se rege a atividade administrativa, assim o determinam.*
- m. *Não devendo claramente a administração praticar atos na sua essência inúteis. Aliás, se fosse de outro modo, (...), de nada serviria a existência do instituto da reclamação graciosa, e muito menos ainda o facto de este estar sujeito a prazos, já que o mesmo objectivo poderia ser conseguido com a revisão do ato tributário, regida no limite sem prazo, ou com um prazo de 4 anos, em vez de 120 dias.*
- n. *Sejamos claros: a revisão oficiosa do ato tributário apenas pode ser utilizada, por iniciativa da AT, com fundamento exclusivo na existência de um erro imputável aos serviços, assim se distinguindo desde logo da reclamação graciosa, que pode ter por fundamento qualquer ilegalidade.*
- o. *Era assim inútil, e por isso não admitida pela lei (art.º 57.º, n.º 1, da LGT) a apreciação do pedido de revisão por iniciativa da Requerente (art.º 78.º, n.º 1, da LGT), dada a extemporaneidade do mesmo e a sua falta de fundamento por inexistência de qualquer erro imputável aos serviços.*
- p. *Face ao exposto não pode o Tribunal Arbitral considerar tempestivo o presente pedido, por não estarem, manifestamente, reunidos os pressupostos legais exigidos pelo art.º 78.º, n.º 1, da LGT, e sendo evidentes quer o decurso do prazo para a Requerente ter pedido a revisão do ato tributário por sua iniciativa, quer a inexistência de qualquer erro imputável aos Serviços nas liquidações contestadas.*
- q. *Ainda que (...) fosse legalmente possível a apreciação da revisão do ato tributário por iniciativa dos Serviços, estaria a mesma votada ao insucesso pela inexistência e pelo não reconhecimento de qualquer erro que lhe pudesse ser imputável – cfr. art.º 78.º, n.º 1, da LGT”.*

B – Por impugnação

- a. *“(…) Com referência aos anos de 2012 e 2013, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, (…) cuja respectiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afectação habilitacional, procedeu a AT à liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral.*
- b. *(…) são liquidações que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.*
- c. *(…) a Requerente coloca em causa o valor patrimonial tributário do prédio, pelo facto de o mesmo se caracterizar por ser prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente e como tal não possuem valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00.*
- d. *Defende que não existe qualquer norma que estipule que o valor patrimonial tributário de um prédio composto por vários andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, corresponda à soma das respetivas partes, defendendo que estamos perante o vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, (…) inexistindo qualquer disposição legal que faça corresponder ao valor patrimonial tributário de um prédio composto por vários andares ou divisões susceptíveis de utilização independente a soma das respetivas partes.*
- e. *Falece, porém, de sustentação legal a tese defendida pela Requerente, pois muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba n.º 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos que careçam das devidas adaptações, (…) como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (…) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade (...).*
- f. *(…) consta da caderneta predial que o prédio se encontra em regime de propriedade total, composto por várias partes susceptíveis de utilização independente.*

- g. (...) *de acordo com o artigo 23º, n.º 7 do CIS, as liquidações de imposto do selo reportadas aos anos de 2012 e 2013, foram efetuadas, pela Administração tributária, tendo em conta a natureza do prédio urbano, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.*
- h. (...) *Do exposto, deve o vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correta aplicação da lei aos factos.*
- i. (...) *Sobre a violação deste princípio [da igualdade], a AT entende que a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédios com afetação habitacional e prédios com outras afetações.*
- j. (...) *estas normas procedimentos de avaliação, as normas sobre a inscrição matricial, e ainda as normas sobre a liquidação das partes suscetíveis de utilização independente, não permitem afirmar que deva existir uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical, isto porque, e como já se referiu, seria ilegal e inconstitucional.*
- k. (...) *É assim consequência, de o facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. consistir na propriedade, de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto ser, 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.*
- l. *A verba 28.1 incide pois sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.*
- m. (...) *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.*

- n. (...) *Pelo que, temos, necessariamente de concluir que os atos tributários em causa não violaram qualquer princípio legal ou constitucional, devendo, assim ser mantidos.*
- o. *Termos em que se mantêm integralmente válidas e legais as liquidações ora impugnadas e devidamente fundamentadas no processo administrativo, concluindo-se pela legalidade das mesmas.*
- p. (...) *deve o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, absolvendo-se a entidade Requerida do pedido.*”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 15 de maio de 2015, tendo sido aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD em 19 de maio de 2015 e automaticamente notificado à AT, na mesma data.

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 29 de julho de 2015 e é materialmente competente para decidir o litígio.

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).

Tendo a AT invocado a exceção dilatória de intempestividade do pedido, foi determinado, por despacho arbitral de 30 de setembro de 2015, que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas, pelo prazo de 10 dias, tendo-se dispensado a realização da

reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, e indicado o dia 30 de outubro de 2015 para prolação da decisão arbitral.

Não foram produzidas alegações.

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos que se consideram provados:

2.1.1. Quer à data da produção dos factos tributários, quer à data do pedido de constituição do tribunal arbitral, a Requerente era proprietária do prédio urbano inscrito sob o artigo ... da freguesia do ..., concelho de Lisboa, correspondente ao anterior artigo ... da extinta freguesia de ..., constituído por 18 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, 14 dos quais com afetação habitacional, com o valor patrimonial total de € 2 184 620,00;

2.1.2. O somatório dos VPT atribuídos aos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e afetação habitacional é da quantia de € 1 986 450,00, sendo esse o valor indicado em cada uma das notas de cobrança do Imposto do Selo 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 e da caderneta predial, varia entre € 104 710,00 e € 262 240,00;

2.1.4. Em nome da Requerente foram emitidas, em 21 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, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente e a taxa de 1%, conforme o quadro infra:

Identificação do Prédio	VPT	Coleta
... U-000...-RCE	€ 104 710,00	€ 1 047,10

... U-000...-1D	€ 132 900,00	€ 1 329,10
... U-000...-1E	€ 132 900,00	€ 1 329,10
... U-000...-2D	€ 133 730,00	€ 1 337,30
... U-000...-2E	€ 133 730,00	€ 1 337,30
... U-000...-3D	€ 135 100,00	€ 1 531,00
... U-000...-3E	€ 135 100,00	€ 1 351,00
... U-000...-4D	€ 135 100,00	€ 1 351,00
... U-000...-4E	€ 135 100,00	€ 1 351,00
... U-000...-5D	€ 136 460,00	€ 1 364,60
... U-000...-5E	€ 136 460,00	€ 1 364,60
... U-000...-6D	€ 136 460,00	€ 1 364,60
... U-000...-6E	€ 136 460,00	€ 1 364,60
... U-000...-7	€ 262 240,00	€ 1 2 622,40

2.1.5. As prestações em que foram divididas as liquidações identificadas no quadro supra, pela quantia global de € 19 864,50, foram pagas em 23 de abril de 2013, 24 de julho de 2013 e 26 de novembro de 2013, respetivamente;

2.1.6. Por referência ao ano de 2013, foram emitidas em 17 de março de 2014, para pagamento voluntário em três prestações anuais, até 30 de abril de 2014, 31 de julho de 2014 e 30 de novembro de 2014, respetivamente, as liquidações de IS referentes ao VPT mesmo prédio identificado supra, à taxa de 1%, conforme o quadro infra:

Identificação do Prédio	VPT	Coleta
... U-000...-RCE	€ 104 710,00	€ 1 047,10
... U-000...-1D	€ 132 900,00	€ 1 329,10
... U-000...-1E	€ 132 900,00	€ 1 329,10
... U-000...-2D	€ 133 730,00	€ 1 337,30
... U-000...-2E	€ 133 730,00	€ 1 337,30
... U-000...-3D	€ 135 100,00	€ 1 531,00
... U-000...-3E	€ 135 100,00	€ 1 351,00
... U-000...-4D	€ 135 100,00	€ 1 351,00
... U-000...-4E	€ 135 100,00	€ 1 351,00
... U-000...-5D	€ 136	€ 1

	460,00	364,60
... U-000...-5E	€ 136	€ 1
	460,00	364,60
... U-000...-6D	€ 136	€
	460,00	1 364,60
... U-000...-6E	€ 136	€ 1
	460,00	364,60
... U-000...-7	€ 262	€
	240,00	2 622,40

2.1.7. As primeira, segunda e terceira prestações das liquidações identificadas no quadro supra, pela quantia global de € 19 864,50, foram pagas em 11 de abril de 2014, 29 de julho de 2014 e 19 de novembro de 2014, respetivamente

2.1.8. Em 14 de janeiro de 2015, a Requerente apresentou, no Serviço de Finanças da área da sua sede (Porto 3), um requerimento contendo pedido de revisão oficiosa, nos termos do artigo 78.º, da LGT, das liquidações de Imposto do Selo dos anos de 2012 e de 2013 acima identificadas;

2.1.9. O procedimento de revisão oficiosa foi autuado no Serviço de Finanças do Porto 3, em 26 de junho de 2015, com indicação de ter sido aberto em 14 de janeiro de 2015, e remetido oficiosamente ao Serviço de Finanças da área da localização do imóvel (Lisboa 1), onde foi autuado em 1 de julho de 2015, sob o n.º ...;

2.1.10. Sobre o pedido de revisão oficiosa recaiu o parecer de que deveria ser mantido o ato impugnado, com despacho de concordância da Senhora Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa 1, de 1 de julho de 2015.

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 e comprovativos do pagamento das notas de cobrança emitidas em nome da Requerente), bem como da resposta da Requerida e do Processo Administrativo que lhe foi junto.

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 das questões colocadas pelas Partes

Sendo o prazo de impugnação um prazo de caducidade, cujo decurso faz precluir o direito de impugnar, a intempestividade do pedido invocada pela AT, consubstancia uma exceção dilatória que, nos termos do n.º 1 do artigo 608.º, do Código de Processo Civil (CPC), subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, é de conhecimento prioritário já que, a verificar-se, determinará a absolvição da instância.

Contudo, fazendo a AT depender a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral do meio impugnatório utilizado previamente pela Requerente, pela via administrativa – o pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de Imposto do Selo aqui impugnados, para além do prazo de que esta disporia para apresentação da reclamação administrativa a que se refere a primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º, da LGT e, tendo a admissibilidade do pedido como pressuposto o erro dos serviços, nos termos da segunda parte, segmento final daquela norma, haverá que, previamente, determinar se na emissão das liquidações impugnadas se verifica erro imputável aos serviços da AT para que, posteriormente, se possa aferir da invocada exceção de intempestividade do pedido.

3.2. A interpretação e aplicação da norma de incidência, no caso concreto

3.2.1. 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 de incidência 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 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*”, tendo em consideração as “*disposições legais que regulam problemas normativos paralelos ou institutos afins*”¹.

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.”

Porém, 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 “*prédio com afetação habitacional*”.

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 dos 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, como pretende a AT.

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

3.2.2. Do VPT dos prédios urbanos em propriedade vertical. O VPT relevante para efeitos da verba 28.1, da TGIS

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, embora apenas quanto aos “*prédios urbanos com partes enquadáveis 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.

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, enquadáveis 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, enquadáveis 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 (cfr. o artigo 2.º, n.º 4, do CIMI), 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 9º 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, dá-se por verificado o erro dos serviços na aplicação do direito, decorrente da errada interpretação das normas previstas na verba n.º 28.1, da TGIS e no artigo 7.º, n.º 2, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do artigo 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo.

3.3. Da (in)tempestividade do pedido de pronúncia arbitral

Como consta do probatório supra, as liquidações de Imposto do Selo relativas aos anos de 2012 e de 2013, objeto do pedido de pronúncia arbitral, foram emitidas em 21 de março de

2013 e em 14 de março de 2014, respetivamente, tendo o pedido da sua revisão oficiosa sido apresentado em 14 de janeiro de 2015.

Na sua resposta, vem a AT invocar a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral, por caducidade do direito de impugnação, nos termos acima expressos, defendendo, em especial, que “o pedido de revisão oficiosa previsto no art.º 78.º, n.º 1, da LGT, ainda que de iniciativa da AT, **não é, nem pode ser, uma forma de criar um novo mecanismo de recurso ao tribunal arbitral independente do decurso dos prazos legalmente fixados, senão mesmo como um novo procedimento justamente criado para possibilitar contornar aqueles prazos já decorridos**”.

No entanto, não assiste razão à Requerida: sendo o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão do ato tributário, um dos atos lesivos a que se refere o artigo 95.º, n.º 2, alínea d), da LGT, ele é suscetível de impugnação, direito irrenunciável, salvo nos casos previstos na lei (artigo 96.º, n.º 1, da LGT).

Entende a AT que o pedido de revisão das liquidações do Imposto do Selo objeto do presente pedido de pronúncia arbitral foi formulado para além do prazo de “reclamação administrativa”, expressão que, na sua resposta, é tida como equivalente a “reclamação graciosa”, e que apenas poderia haver lugar a revisão oficiosa, por iniciativa da AT, dentro do prazo de quatro anos a contar da data das liquidações, com fundamento em erro imputável aos serviços, erro que a AT afirma não ter existido, pelo que a apreciação do pedido consubstanciaria um ato inútil.

Sobre o significado da expressão “reclamação administrativa” é de assinalar a existência de duas posições doutrinárias distintas: a de que esta se reconduz à reclamação administrativa prevista no CPA, cujo prazo regra de interposição é de 15 dias², e a de que, na prática, equivale à reclamação graciosa, quer quanto ao prazo para a sua apresentação (120 dias a contar do termo do prazo para apagamento voluntário), quer quanto aos seus fundamentos

² Cfr., neste sentido, CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, “Lei Geral Tributária – anotada e comentada”, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, págs. 707 a 709.

(*com fundamento em qualquer ilegalidade*) quer, ainda, quanto ao efeito jurídico pretendido, que é a anulação total ou parcial do ato tributário³.

Propendendo para esta última solução, haverá que distinguir entre as liquidações do ano de 2012 e as de 2013: quanto às primeiras, não há dúvida de que, à data do pedido de revisão oficiosa, já havia decorrido o prazo de reclamação administrativa (graciosa), não se enquadrando esse pedido na 1.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º, da LGT; no que respeita às liquidações do ano de 2013, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de novembro de 2014, ainda aquele prazo não tinha decorrido, pese embora a Requerente tenha pedido a sua revisão “oficiosa”.

Contudo, não obstante o decurso daquele prazo de reclamação administrativa, nada impede que o impulso para a revisão oficiosa das liquidações do ano de 2012 caiba ao contribuinte, como decorre do disposto no n.º 7, do artigo 78.º, da LGT, em que se faz referência ao efeito interruptivo do respetivo prazo, o pedido por este dirigido ao órgão competente para a sua realização (cfr. ainda os artigos 49.º, n.º 1, da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT).

Efetivamente, de acordo com a jurisprudência reiterada do Supremo Tribunal Administrativo, recentemente expressa no Acórdão do Pleno da Secção do CT, proferido no processo n.º 0793/14, em 3 de junho de 2015, “(...) *quando o pedido de revisão teve por objecto um ato de liquidação que o sujeito passivo reputa de ilegal – por, na sua perspectiva, ter sido emitido ao abrigo de uma errada interpretação e aplicação do Direito aplicável, com desacertada aplicação aos factos relevantes – nada impede que ele possa, no prazo de quatro anos contados da liquidação (ou, caso o tributo não tenha ainda sido pago, a todo o tempo), solicitar à Administração que reveja oficiosamente esse ato, ficando com isso investido de um direito a uma decisão sobre o pedido formulado.*”

Na situação em apreço, o pedido foi dirigido a órgão incompetente para a decisão, mas estava o dirigente do serviço da AT onde o pedido foi apresentado, a remetê-lo ao órgão competente, no prazo de 48 horas após a declaração da incompetência, “*considerando-se o requerimento apresentado na data do primeiro registo do processo*”, como se determina

³ Assim, NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2014, pág. 306 e ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 5.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pág. 226.

no artigo 61.º, n.º 2, da LGT, não se aplicando aqui o regime do CPA de 1991, em vigor à data do pedido (artigo 34.º).

Tratando-se de um procedimento aberto por iniciativa do interessado (cfr. o artigo 54.º, n.º 1, alínea c), da LGT), estava a AT obrigada a pronunciar-se (artigo 56.º, n.º 1, da LGT) e, não o tendo feito dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 57.º, da LGT, presume-se o seu indeferimento, para efeitos de impugnação judicial (artigo 57.º, n.º 5, da LGT e artigo 102.º, n.º 1, alínea d), do CPPT).

O pedido de revisão oficiosa das liquidações em análise foi apresentado em 14 de janeiro de 2015 e, verificados os respetivos pressupostos de admissibilidade, ou seja, quanto às liquidações do ano de 2013, por ter sido efetuado dentro do prazo de reclamação graciosa, em que poderia ser invocada qualquer ilegalidade e, quanto às liquidações do ano de 2012, por não ter ainda decorrido o prazo de 4 anos sobre após a data da sua emissão e por as mesmas terem sido emitidas em erro sobre os pressupostos de direito, por errada interpretação da norma de incidência objetiva constante da verba 28.1, da TGIS, imputável à AT, não pode ter-se por intempestiva a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, atendendo ao prazo estabelecido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

3.4. 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.”*

Por seu turno, dispõe 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.”*

Porém, a amplitude do direito a juros indemnizatórios em caso de pedido de revisão oficiosa não é tão abrangente como a que decorre do n.º 1 do artigo 43.º, da LGT, cuja previsão, no caso dos autos, apenas abrangerá as liquidações do ano de 2013 por, em relação a elas, ter sido pedida a revisão, dentro do prazo da reclamação administrativa (graciosa), nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º, da LGT.

No que respeita às liquidações do ano de 2012, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30 de novembro de 2013, a situação tem enquadramento na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º, da LGT, em que apenas seriam devidos juros indemnizatórios se *“a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte se efetua[sse]r mais de um ano após o pedido deste (...)”*.

Tal como vem sendo reconhecido pelo Supremo Tribunal Administrativo e foi por este recentemente decidido em Acórdão de 28 de janeiro de 2015 (Processo n.º 0722/14, disponível em <http://www.dgsi.pt>), a justificação para esta distinção, decorre do facto de, em situações que tais, ter decorrido “(...) *um extenso período em que a reposição da legalidade poderia ter sido provocada por iniciativa do contribuinte que a não desenvolveu, o que justifica que o direito a juros indemnizatórios haja de ter uma extensão mais reduzida por contraposição à situação em que o contribuinte, suscita a questão da ilegalidade do ato de liquidação imediatamente após o desembolso da quantia em questão. O legislador considera que o prazo de um ano é o prazo razoável para a Administração decidir o pedido de revisão e executar a respectiva decisão, quando favorável ao contribuinte, afastando-se da indemnização total dos danos a partir do momento em que surgiram na esfera patrimonial do contribuinte.*

Impondo a lei constitucional ao Estado a obrigação de reparar os danos causados pelos seus atos ilegais, tem vindo a lei ordinária a estabelecer limites a essa reparação, sejam os decorrentes da valorização da maior ou menor diligência do lesado, seja do tempo que faculta para a Administração Tributária decidir. ”

3.5. 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 (...)*”.

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 e ao pagamento de juros indemnizatórios a favor da Requerente, 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 procedente o presente pedido de pronúncia arbitral:

- 4.1. Declarar a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo impugnadas (anos de 2012 e de 2013), 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 do ano de 2012;
- 4.3. Condenar a AT à restituição da quantia indevidamente paga pela Requerente a título de Imposto do Selo do ano de 2013, acrescida de juros indemnizatórios, desde as datas do pagamento indevido, até à data da emissão da respetiva nota de crédito.

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 € 39 729,00 (trinta e nove mil, setecentos e vinte e nove euros).

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 € 1 836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 30 de outubro 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.