

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 815/2014-T**

**Tema: IS: Verba 28.1 TGIS – Propriedade vertical**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

A, casado, residente no Largo ..., n.º ..., ... andar, ... Lisboa, contribuinte fiscal n.º ..., B, casado, residente na Rua ..., n.º ..., ..., Bloco ..., ..., ... Lisboa, contribuinte fiscal n.º ..., e C, divorciada, residente na Rua ..., n.º ..., ..., ... Lisboa, contribuinte fiscal n.º ... (doravante designados individualmente por Requerente A, Requerente B e Requerente C, respetivamente e, conjuntamente, por Requerentes) vêm, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e 102.º, n.º 1, alínea e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), apresentar pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2012, emitidas em 2012 e em 2013, relativas às quinze divisões suscetíveis de utilização independente e destinadas a habitação, do prédio urbano sito na Rua ..., n.ºs ..., ..., ... e ..., tornejando para a Rua ..., n.ºs ... e ..., em Lisboa, anteriormente inscrito sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho de Lisboa, que corresponde ao atual artigo ... da freguesia da ..., de que são comproprietários na razão de 1/3 cada um, bem como das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados contras as mesmas liquidações de Imposto do Selo.

Cumulativamente, pedem os Requerentes a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data dos pagamentos indevidos, 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:

1. A errada consideração do somatório dos valores patrimoniais tributários (VPT) de todas as divisões suscetíveis de utilização independente, com afetação habitacional, para efeitos de aplicação da verba 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), consubstanciando vício de violação de lei, determinante da anulabilidade dos atos tributários identificado no pedido de pronúncia arbitral:
  - a. A AT liquidou Imposto do Selo (IS) sobre os quinze andares ou divisões de utilização independente com afetação habitacional, à taxa de 0,5%, no ano de 2012, e à taxa de 1%, no ano de 2013, considerando o VPT agregado de € 2.235.456,75, o que não encontra suporte nem na letra nem no espírito da norma constante da verba 28.1, da TGIS, na sua redação originária;
  - b. Nos termos da verba 28.1 da TGIS, a incidência em IS é determinada por três requisitos cumulativos: (i) a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos; (ii) a afetação habitacional e, (iii) o VPT constante da matriz ser igual ou superior a € 1 000 000,00;
  - c. No que respeita ao VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, importa determinar se é o imóvel no seu todo que está sujeito a incidência em sede de IS ou se é cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente e com afetação habitacional;
  - d. A verba 28.1 da TGIS determina que o VPT relevante para efeitos de liquidação de IS corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do IMI, nos seguintes termos: *“sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”*;
  - e. O artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI determina 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”*;

- f. Tratando-se de um imóvel com as características descritas nos presentes autos, a sujeição em sede de IS dos andares ou divisões com utilização independente devesse ter tido por base não o VPT do imóvel globalmente considerado, mas antes o VPT atribuído individualmente a cada um desses andares ou divisões;
  - g. Acresce que o imóvel é constituído por andares ou divisões com afetação habitacional e com afetação comercial, pelo que não é legítimo à AT defini-lo como sendo de afetação habitacional;
  - h. Se as normas do Código do IS e do Código do IMI determinam a tributação de realidades independentes (*máxime* das partes do prédio suscetíveis de utilização independente), não se pode aceitar que a AT liquide o imposto como se existisse uma única realidade;
  - i. Nenhum dos andares ou divisões em causa apresenta um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, pelo que a AT incorreu, pelas razões apontadas, em erro na aplicação do direito, o qual inquina as liquidações em apreço de vício de violação de lei formal e que, nos termos do artigo 135.º, do CPA, determina a sua anulabilidade;
2. A interpretação desconforme à Constituição da República (CRP) da verba 28.1, da TGIS, por violação do princípio da igualdade tributária:
- a. Segundo a interpretação adotada pela AT à norma constante da verba 28.1, da TGIS, o critério para a determinação da incidência objetiva em sede de IS sobre os prédios não constituídos em propriedade horizontal deve ser o VPT global dos andares e divisões suscetíveis de utilização independente e afetação habitacional e não o VPT de cada uma dessas partes ou andares;
  - b. Tal interpretação viola o princípio da igualdade tributária previsto nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP, por não sujeitar a tributação os imóveis constituídos em propriedade horizontal, compostos por frações autónomas e sujeitar a tributação os imóveis em propriedade vertical ou pela, compostos por andares com utilização independente e afetação habitacional;
  - c. Não adianta sustentar-se que o prédio em propriedade vertical é um único prédio e, por isso, deve ser considerado de “luxo”, enquanto aquele que foi

constituído em propriedade horizontal corresponde a uma multiplicidade de imóveis/prédio (frações autónomas), pois do ponto de vista da materialidade subjacente os prédios são idênticos, não tendo o legislador ordinário distinguido entre uns e outros;

- d. A interpretação dada pela AT à norma da verba 28.1, da TGIS, é desconforme ao princípio da igualdade tributária, inquinando as liquidações de IS do vício de violação de lei formal, o que determina a sua anulabilidade;
3. A inconstitucionalidade da verba 28.1, da TGIS, quando interpretada no sentido de legitimar uma incidência em sede de IS de andares ou divisões com utilização independente e com VPT individual inferior a € 1 000 000,00:
    - a. A norma da verba 28.1, da TGIS, quando interpretada no sentido de introduzir uma distinção arbitrária e sem critério entre prédios constituídos em propriedade vertical e prédios constituídos em propriedade horizontal, tributando os andares suscetíveis de utilização independente e não tributando as frações autónomas, viola o princípio da igualdade tributária, consagrado nos artigos 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP;
    - b. O mencionado princípio da igualdade tributária importa, essencialmente, a proibição de quaisquer discriminações no tratamento de situações iguais (dimensão igualizadora), assim como a admissibilidade de tratamento desigual de situações desiguais (dimensão diferenciadora);
    - c. A norma da verba 28.1, da TGIS, na interpretação da AT, faz depender a incidência em sede de IS do regime jurídico-civil escolhido pelo proprietário do imóvel em questão, que poderá, constituindo o prédio em propriedade horizontal, evitar a tributação;
    - d. Não existe, de facto, diferença fiscalmente relevante entre um imóvel constituído em propriedade vertical com um VPT agregado de € 1 000 000,00 e outro de igual VPT, constituído em propriedade horizontal;
    - e. Assim, este imposto revela-se extremamente inigualitário na distribuição dos sacrifícios, violando os princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade fiscal;

4. A inconstitucionalidade material do regime previsto pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro:
  - a. Ao introduzir a tributação, em sede de IS, dos prédios urbanos com afetação habitacional, com VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, ter-se-á pretendido tributar os proprietários “ricos”, sendo, na terminologia de Teixeira Ribeiro (*Lições de Finanças Públicas*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, p. 329), um “imposto de sobreposição”, “um imposto sobre o património, mas para atingir o rendimento, o rendimento-produto”;
  - b. No entanto, apesar de este imposto incidir sobre o património, tendo de ser alimentado pelo rendimento-produto auferido pelo proprietário, os exatos termos em que a tributação é efetuada, tornam-no um imposto inconstitucional, por tributar de forma desigual as manifestações de capacidade contributiva que visa atingir;
5. A violação do princípio da igualdade tributária, da capacidade contributiva, da propriedade privada e da proporcionalidade (artigos 13.º, 62.º, 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 3, da CRP):
  - a. Estabelece o n.º 3 do artigo 104.º, da CRP que “*A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”;
  - b. O IS da verba 28.1, da TGIS, não tributa verdadeiramente os proprietários ricos: se uma herança indivisa de 10 pessoas tem um imóvel de € 1 000 000,00, cada comproprietário tem uma riqueza imobiliária de € 100 000,00; se um fundo de investimento imobiliário tem um prédio de € 10 000 000,00 que pertence a 1 000 investidores, cada um investiu € 10 000,00; no entanto todos pagarão, por intermédio da herança ou do fundo, como se de proprietários de luxo se tratassem;
  - c. Ao eleger como facto tributário o “*rico prédio*” e não o “*rico proprietário*”, o legislador ordinário não cumpre, de forma materialmente inconstitucional, o comando constitucional da igualdade relevante que versa sobre as pessoas e não sobre as coisas;
  - d. Este imposto apenas incide sobre prédios urbanos habitacionais e, a partir de 2014, sobre terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista,

- seja para habitação, não incidindo sobre prédios urbanos com outras afetações, ainda que de igual VPT e, portanto, de igual valor económico;
- e. Este imposto tributa a uma taxa única os prédios com VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, não criando qualquer isenção de base para apenas tributar a riqueza excedente a esse montante; deste modo, não tributa o património na medida certa, segundo um juízo valorativo, de acordo com o princípio da proporcionalidade;
  - f. A ausência da referida isenção de base, cria uma tributação desproporcionada, anómala e disruptiva, deixando o proprietário de um prédio de € 1 000 000,00, depois da aplicação do IS, em situação muito pior do que o proprietário de um prédio de € 999 999,99, não abrangido pela tributação;
6. A violação do princípio da legalidade fiscal, na vertente de tipicidade, previsto no artigo 103.º, n.º 2, da CRP:
- a. A proibição do arbítrio na eleição dos elementos fundamentais do tipo tributário é dada como assente pela doutrina e pela jurisprudência e é geralmente justificada pela necessidade de respeitar o princípio da igualdade na tributação (Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 247 a 251), assumindo a função de determinar que o legislador ordinário deve estabelecer em lei os elementos fundamentais do imposto (artigo 103.º, n.º 2, da CRP);
  - b. O conceito de prédio com afetação habitacional (um dos elementos essenciais da incidência objectiva em sede de IS) deve ser densificado com recurso às normas do ordenamento jurídico fiscal, *maxime* em sede de IMI, tratando-se de um conceito que, embora relativamente vago, é determinável;
  - c. Defender que aquele conceito é vago e indeterminado, e que deixa à AT uma margem de discricionariedade suficientemente grande para esta poder tributar o prédio em causa implicará considerar que a tributação da verba 28 da TGIS é materialmente inconstitucional por violar o princípio da legalidade fiscal, na sua vertente de tipicidade, ínsito no artigo 103.º, n.º 2, da CRP;

7. A violação do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança (ínsito no artigo 2.º, da CRP) e do princípio da não retroatividade da lei fiscal (artigo 103.º, n.º 3, da CRP):
- a. O regime transitório estabelecido pelo artigo 6.º, da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, esclarece que a liquidação de IS, relativa à verba 28.1, da TGIS, em 2012, obedece, entre outras, às seguintes regras: (i) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012 – alínea a); (ii) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011 – alínea c); (iii) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012 – alínea d); (iv) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012 (alínea e);
  - b. O legislador criou um novo imposto que incide sobre o mesmo facto tributário e que tributa os proprietários daqueles imóveis em montante igual ou superior ao do IMI - à taxa de 0,3% a 0,5% prevista para o IMI (cfr. artigo 112.º, n.º 1, alínea c), do respectivo Código) veio, no ano de 2012, somar-se a taxa de 0,5% do IS, a qual passa a ser de 1% nos anos seguintes;
  - c. Era totalmente imprevisível que o legislador viesse criar este novo imposto; a decisão política foi anunciada no dia 11 de setembro de 2012, Lei foi publicada a 29 de outubro de 2012, com entrada em vigor a 30 de outubro, terminando o prazo para pagamento voluntário a 20 de dezembro desse mesmo ano;
  - d. O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, estabelecido no artigo 2.º da CRP, impede o legislador ordinário de criar um imposto desta forma;
  - e. Por outro lado, sendo o facto tributário de tal imposto um facto complexo, de formação sucessiva ao longo de um ano, e tendo a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, sido aplicada a todo o ano de 2012 e não apenas ao período

- decorrido a partir da sua entrada em vigor, estamos perante um caso de retroatividade de 3.º grau;
- f. Assentando este imposto na presunção de que o rendimento-produto anual do proprietário de um prédio com o VPT superior a € 1.000.000,00 permite alimentar um IS de 0,5% do VPT utilizado para efeitos de IMI, deveria ter sido efectuada a proporção desse valor correspondente ao referido período de 63 dias, em consonância com o artigo 12.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária;
  - g. De notar que, da redação da norma transitória, parece resultar que durante o ano de 2012 se verificaram dois factos tributários sujeitos a este imposto: um a 31 de outubro de 2012 e outro a 31 de dezembro de 2012;
  - h. A circunstância de por referência ao ano de 2012 se pretenderem tributar duas vezes 365 dias de propriedade, usufruto ou superfície imobiliárias, moldando-se a primeira liquidação em elementos de matéria colectável determinados no ano de 2011, revelam que a verdadeira intenção do legislador ordinário terá sido a de fraudar o princípio da não retroatividade da lei fiscal consagrado no artigo 103, n.º 3, da CRP;
8. A ilegalidade das liquidações de IS emitidas em 2013, por falta de fundamento legal e por serem cumulativas com as anteriores liquidações do mesmo imposto, relativas ao mesmo prédio e ao mesmo ano, emitidas em 2012:
- a. Sem conceder em tudo quanto se deixou referido supra, as liquidações efetuadas em 2013 sempre seriam ilegais por carecerem de fundamento legal, pois foram emitidas por referência ao ano de 2012, e foram, em consequência, cumulativas com as anteriores liquidações do mesmo imposto e relativas ao mesmo prédio e ao mesmo ano, efectuadas em 2012, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012;
  - b. Carecendo de fundamento legal, as liquidações de IS emitidas em 2013 (mas referentes a 2012) são ilegais por vício de violação de lei, que as torna anuláveis nos termos do artigo 135.º do CPA, aplicável subsidiariamente *ex vi* do artigo 29.º, alínea d), RJAT.



Terminam os Requerentes por invocar o seu direito a juros indemnizatórios sobre os valores por si pagos, relativos às liquidações impugnadas, desde a data do pagamento voluntário do imposto indevido até à emissão da respetiva nota de crédito, à taxa legal em vigor, pedido que fundamentam no erro imputável aos serviços da AT, tendo em conta as ilegalidades precedentemente identificadas.

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 aos Requerentes 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:

1. Os ora Requerentes são comproprietários, na proporção de 1/3 cada, do prédio urbano inscrito na respetiva matriz predial da freguesia da ..., concelho de Lisboa, sob o artigo ..., prédio, este, constituído em regime de propriedade total, também designada de vertical;
2. O referido prédio é composto por 20 divisões ou partes suscetíveis de utilização independente, sendo 15 destinadas a habitação e 5 destinadas a comércio, conforme se infere da respetiva caderneta predial;
3. O valor patrimonial tributário foi determinado separadamente, nos termos do artigo 7.º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sendo o valor patrimonial tributário na sua totalidade no montante de € 2 720 194,57;
4. Foi somente o valor patrimonial dos 15 andares/partes com afetação habitacional, que corresponde a um VPT de € 2 235 456,75, que foi tido em conta nas liquidações efetuadas, relativas aos anos de 2012 e 2013;
5. Foi sobre esse valor de € 2 235 456,75, que a AT liquidou o ano de 2012, nos termos do regime transitório constante do artigo 6.º, n.º 1, alínea f), subalínea i), o imposto do selo da verba 28.1, da Tabela Geral, à taxa de 0,5%, e o ano de 2013, o imposto do selo da verba 28.1. da Tabela Geral, foi liquidado nos termos do artigos 6º, n.º 2, e do artigo 4.º, da referida Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, à taxa de 1%;
6. Destas liquidações de imposto do selo resultou um valor global para o ano 2012 e, para o ano de 2013, de € 33 531,84;

7. A sujeição ao imposto do selo da verba 28.1, da Tabela Geral, resulta da conjugação de dois factos, a saber, a afetação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igualou superior a € 1 000 000,00;
8. A situação do prédio dos Requerentes subsume-se, linearmente, o que quer dizer, literalmente, na previsão da verba em causa, que tem a seguinte redação:

*“28Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 Por prédio com afectação habitacional”*

9. Da noção de prédio do artigo 2.º do CIMI, só as frações autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios - n.º 4 do citado artigo 2.º, do CIMI. Logo,
10. Encontrando-se o prédio de que são comproprietários, em regime de propriedade total, não possui frações autónomas, às quais a lei fiscal atribui a qualificação de prédio;
11. Assim, os ora Requerentes, para efeitos de IMI e também de imposto do selo, por força da redação da referida verba, não são comproprietários de 20 frações autónomas, mas sim de um único prédio;
12. Tendo por adquirido este facto, o que os ora Requerentes pretendem é que a AT considere, para efeitos de liquidação do presente imposto, que exista analogia entre o regime da propriedade total e o da propriedade horizontal, já que não deve existir discriminação no tratamento jurídico-fiscal destes dois regimes de propriedade, por ser ilegal;
13. A propriedade horizontal é um regime jurídico específico da propriedade previsto no artigo 1414.º e seguintes do Código Civil, cujo modo de constituição se encontra aí previsto, assim como as demais regras sobre direitos e encargos dos condóminos, tendo de se reconhecer nesta estatuição, a existência de um regime mais evoluído de propriedade;
14. Pretender que o intérprete e aplicador da lei fiscal aplique, por analogia, ao regime da propriedade total, o regime da propriedade horizontal, é que é abusivo e ilegal;

15. O intérprete da lei fiscal não pode equiparar estes regimes, em consonância com a regra segundo a qual os conceitos dos outros ramos de direito têm o sentido no direito tributário que lhes é dado nesses ramos de direito, ou nas palavras do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, sobre a interpretação da lei fiscal: *“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”*;
16. Por outro lado, ainda tendo em conta que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, conforme artigo 11.º, n.º 1, da LGT que remete, assim, para o artigo 10.º, do Código Civil sobre a aplicação da analogia, determinando que esta só será aplicável em caso de lacunas da lei;
17. Ora a lei fiscal não comporta qualquer lacuna. Determina o CIMI, para o qual a citada verba remete, que no regime da propriedade horizontal as frações constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, juridicamente as frações são partes suscetíveis de utilização independente, sem que haja partes comuns;
18. Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes suscetíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a esta materialidade, avaliando estas partes individualmente, nos termos do artigo 12.º e, conseqüentemente, nos termos do artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, mas na mesma matriz, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte;
19. 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;
20. O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afeta igualmente a aplicação da verba 28, n.º1, da Tabela Geral;

21. É o que 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;
22. Outra interpretação violaria, isso sim, 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 (CRP);
23. 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 de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio urbano com afetação habitacional não tem seguramente qualquer expressão na lei;
24. É, assim, inconstitucional, por ofensa do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1, da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou divisão a divisão;
25. Não se vislumbra como, por outro lado, a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade (...) a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados;
26. O legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária; discriminação que pode ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal;
27. A inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta da uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade - veja-se a caderneta predial deste prédio que representa o documento do proprietário contendo os elementos matriciais do prédio;
28. Estas normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação das partes suscetíveis de utilização independente não permitem afirmar que existe uma

equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade horizontal;

29. O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1, ao consistir na propriedade de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igualou superior a € 1.000 000,00, o valor patrimonial relevante 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 componham, ainda quando suscetíveis de utilização independente;
30. E esta interpretação da norma de incidência a imposto de selo resulta da conjugação da outra norma de incidência a IMI que é o artigo 1.º, segundo a qual o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, atendendo à noção de prédio do artigo 2.º e de prédio urbano constante do artigo 4.º e ainda das espécies de prédios urbanos descritas no artigo 6.º.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 15 de dezembro de 2014, tendo sido notificado à AT no dia imediato.

Os Requerentes informaram de que não pretendiam 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 Ex.m.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 26 de fevereiro 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. O artigo 3.º, n.º 1, do RJAT, admite expressamente *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes atos”* e a coligação de autores *“quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*.

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. Os Requerentes são comproprietários, na razão de 1/3 cada um, do prédio urbano anteriormente inscrito sob o artigo ... da freguesia da extinta ..., concelho de Lisboa, que corresponde ao atual artigo ... da freguesia da ..., constituído por 20 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, 15 das quais afetas a habitação;

2.1.2. O somatório dos VPT atribuídos aos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente e afetação habitacional é da quantia de € 2 235 456,75, 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 € 52 900,40 e € 205 121,35;

2.1.4. Em nome de cada um dos Requerentes foram emitidas, para pagamento voluntário em prestação única, até 20 de dezembro de 2012, as liquidações de IS do ano de 2012 que constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente, a quota-parte de 1/3 e a taxa de 0,5%, de acordo com o disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea f), subalínea i), da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro:

Requerente	Requerente A	Requerente B	Requerente C
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...

	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...
	2012 ...	2012 ...	2012 ...

2.1.5. Em nome de cada um dos Requerentes foram emitidas, para pagamento voluntário 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 que constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente, a sua quota-parte de 1/3, assim como a taxa de 1%, de acordo com o disposto no artigo 6.º, n.º 2, da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro:

Requerente A	Prestação de abril	Prestação de julho	Prestação de novembro
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...

Requerente B	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		
Requerente C	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...	2013 ...	2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		2013 ...
	2013 ...		



2.1.6. De acordo com os elementos de prova juntos ao pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes efetuaram os seguintes pagamentos:

	Data de pagamento	Quantia paga
Requerente A	20/12/2012	€ 3 725,77
	26/04/2013	€ 3 002,75
	16/07/2013	€ 1 850,19
	14/11/2013	<u>€ 2 598,57</u>
	SOMA:	€ 11 177,28
Requerente B	19/12/2012	€ 3 725,77
	28/11/2013	<u>€ 2 598,57</u>
	SOMA:	€ 6 324,34
Requerente C	20/12/2012	€ 3 725,77
	30/04/2013	€ 3 002,75
	22/07/2013	€ 1 850,19
	20/11/2013	<u>€ 2 598,57</u>
	SOMA:	€ 11 177,28
	TOTAL:	€ 28 678,90

2.1.7. Através do ofício n.º ..., da Direção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Administrativa, datado de 15/09/2015, foi expedida ao Requerente A a notificação do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico ...2013..., proferido em 28/08/2014, em que este questionava a legalidade das liquidações de IS emitidas em seu nome no ano de 2012; a notificação foi recepcionada pelo sujeito passivo em 18/09/2014;

2.1.8. Pelo ofício n.º..., da Direção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Administrativa, datado de 15/09/2015, foi expedida ao Requerente B a notificação do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico ...2013..., proferido em 28/08/2014, em que este questionava a legalidade das liquidações de IS emitidas em seu nome no ano de 2012; a notificação foi recepcionada pelo sujeito passivo em 17/09/2014;

2.1.9. A notificação do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico ...2013..., proferido em 28/08/2014, no qual a Requerente C questionava a legalidade das liquidações de IS emitidas em seu nome no ano de 2012, foi expedida a coberto do ofício

n.º ..., da Direção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Administrativa, datado de 15/09/2015, por esta recepcionado em 18/09/2014;

2.1.10. O Recurso Hierárquico ...2013..., apresentado conjuntamente pelos Requerentes e no qual era questionada a legalidade das liquidações de IS emitidas em 2013, foi indeferido por despacho de 04/11/2013, tendo o indeferimento sido notificado ao Requerente A em 04/12/2014 e aos Requerentes B e C, em 03/12/2014, através dos ofícios n.ºs ..., ... e ..., respetivamente, da Direção de Finanças de Lisboa – Divisão de Justiça Administrativa, de 01/09/2015.

## 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, das notificações e comprovativos do pagamento das notas de cobrança emitidas em nome de cada um dos Requerentes, bem como das decisões dos Recursos Hierárquicos e das respetivas notificações aos sujeitos passivos), não contestada 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 pelos Requerentes 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 independentes e com afetação habitacional, como defendem, 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.

Defendendo a sua posição, formulam os Requerentes, numa relação de subsidiariedade, pedidos de anulação das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2012, emitidas em 2012 e em 2013, bem como das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados contra as mesmas liquidações.

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 de 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.”*

---

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

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 Impostos do Selo, por referência às matérias respeitantes à Verba 28, da TGIS, também aquele nos não dá o conceito de “prédios 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 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 os Requerentes são comproprietários, 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 ser equiparadas às frações autónomas do 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 que 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 referem os Requerentes nas suas alegações e já serviu de fundamento a outras decisões arbitrais, nomeadamente a proferida nos 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. 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”*.

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

<sup>2</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado”, I Volume, Áreas Editora, 5.ª Edição, 2006, pág. 714.

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

incidência objetiva contida na verba 28.1, da TGIS, o que justifica a sua anulação, terá de reconhecer-se o direito dos Requerentes 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.

### **3.7. 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 (...)”*.

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 dos Requerentes, 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 de Selo impugnadas, por erro nos pressupostos de direito, determinando a sua anulação;
- 4.2.** Determinar a anulação das decisões de indeferimento dos recursos hierárquicos apresentados contra os atos de liquidação ora impugnados;

---

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.

**4.3.** Condenar a AT à restituição das quantias indevidamente pagas pelos Requerentes, acrescidas de juros indemnizatórios, desde as datas dos pagamentos indevidos até à data da emissão das respetivas notas 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 € 33 531,84 (trinta e três mil quinhentos e trinta e um euros e oitenta e quatro 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 € 1 836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 15 de maio 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.