

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº: 430/2015-T

Tema: IS - propriedade Vertical, verba nº 28.1. da TGIS

Decisão Arbitral ¹

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo nº: 430/2015-T

Tema: IS, propriedade Vertical, verba nº 28.1. da TGIS

Requerente – A... - ..., S.A.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 14 de Setembro de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A... - ..., S.A., Pessoa Colectiva nº ..., com sede no Largo ..., nº ..., em Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular, no dia 13 de Julho de 2015, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

- 1.2. A Requerente vem “*requerer a Constituição de Tribunal Arbitral e apresentar (...) Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à declaração de ilegalidade e de inconstitucionalidade e consequente anulação dos atos de liquidação de Imposto de Selo, verba 28.1. da TGIS, referentes ao ano de 2014, com uma coleta de €58.538,10, respeitante aos prédios urbanos descritos (...)*”.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite, pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e automaticamente notificado à Requerida, em 15 de Julho de 2015.
- 1.4. Dado que a Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 28 de Agosto de 2015, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 14 de Setembro de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral, na mesma data, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Em 13 de Outubro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que “*(...) os actos tributários em causa (...) não violaram (...) qualquer preceito legal ou constitucional, devendo (...) ser mantidos*”.

- 1.8. Adicionalmente, *“dado que a matéria em litígio, é (...) exclusivamente de direito”*, foi também apresentado pela Requerida, na sua Resposta, um pedido de dispensa da *“reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, assim como da produção de alegações”*.
- 1.9. As Partes foram notificadas do despacho arbitral, datado de 14 de Outubro de 2015, para se pronunciarem, no prazo de 5 dias, sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como sobre a possibilidade de dispensa de apresentação de alegações.
- 1.10. A Requerente apresentou requerimento, em 20 de Outubro de 2015, no sentido de que *“não se opõe à não realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, nem à dispensa de alegações escritas”*.
- 1.11. A Requerida, na mesma data, apresentou também requerimento no sentido de que nada tinha a opor quanto à dispensa da realização da referida reunião, bem como no sentido de considerar dispensável a produção de alegações.
- 1.12. Nestes termos, foi decidido pelo Tribunal Arbitral, em despacho datado de 22 de Outubro de 2015, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º do RJAT, da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa-fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, e tendo ainda em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC) [aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT], prescindir da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como prescindir da apresentação de alegações, tendo sido designado o dia 16 de Novembro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.13. No mesmo despacho, foi ainda a Requerente advertida que “*até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD*”, o que veio a efectuar com data de 30 de Outubro de 2015.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. A Requerente alega ser proprietária dos “*(...) prédios urbanos descritos na matriz predial Urbana (...) do Serviço de Finanças de Lisboa - ... Bairro (...), Freguesia de Campolide, sob o art.º ...º; do Serviço de Finanças de ... - ... (...), União das Freguesias de ..., sob o art.º ...º; do Serviço de Finanças de Oeiras - ... (...), União das Freguesias de Oeiras e São Julião da Barra, Paço de Arcos e Caxias²; relativamente aos quais foi notificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (em 01.04.2015), para pagamento da primeira de 3 prestações, com prazo limite de pagamento até ao dia 30.04.2015, tendo em vista os atos individualizados nos (...) documentos*”, cuja cópia anexou aos autos:

2.1.1. “*Artigo ...º: 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ...*” (sublinhado nosso);³

2.1.2. “*Artigo ...º: 2015 ..., 2015 ...*” (sublinhado nosso);⁴

2.1.3. “*Artigo ...º: 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ...*”

² Imóvel descrito no artigo n.º ...º da respectiva matriz predial urbana, conforme doc. n.º 3.

³ Conforme doc. n.º 4 a n.º 18 anexados com o pedido.

2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ..., 2015 ...” (sublinhado nosso).⁵

- 2.2. Segundo a Requerente, “os prédios urbanos (...) descritos são” de sua “propriedade plena (...)” e, apesar de “(...) terem sido alvo de diferentes atos de liquidação de imposto de selo, encontra-se legitimada a interposição da presente acção (...) uma vez que a precedência dos pedidos cumulados depende da apreciação das mesmas circunstâncias de facto, e da interpretação e aplicação das mesmas regras e princípios de direito (...)”.
- 2.3. “Os imóveis descritos (...) constituem (...) os prédios urbanos sitos” na “Rua ..., ... a ..., em Lisboa”, na “Rua ..., nº ... a ..., e Rua ..., nº ... e ..., em ...” e na “Rua ..., nº ..., em Oeiras”.
- 2.4. No que diz respeito ao prédio sito na “Rua ..., ... a ..., em Lisboa (...)”, o mesmo é composto, segundo a Requerente, “por lojas, rés-do-chão e seis andares, com direito e esquerdo, os quais constituem divisões com utilização independente, cujo (...) VPT foi determinado separadamente (...)”, não estando “(...) constituído em regime de propriedade horizontal, encontrando-se antes em propriedade total, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente (...)”.
- 2.5. Assim, segundo a Requerente, “cada uma das divisões independentes, afetas à habitação, tem um valor patrimonial tributário atribuído (...) nos seguintes termos (...)”:

ANDAR	VPT	ANDAR	VPT	ANDAR	VPT
1º Dto.	136.040,00	3º Esq.	145.270,00	6º Dto.	136.040,00
1º Esq.	145.270,00	3º Dto.	136.040,00	6º Esq.	145.270,00
2º Dto.	136.040,00	4º Esq.	145.270,00	Porteira	39.800,00

⁴ Conforme doc. nº 19 a nº 61 anexados com o pedido.

⁵ Conforme doc. nº 62 a nº 87 anexados com o pedido.

2º Esq.	145.270,00	5º Dto.	136.040,00	R/C Dto.	47.040,00
3º Dto.	136.040,00	5º Esq.	145.270,00	R/C Esq.	95.160,00

- 2.6. *“O prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 7 pisos, com divisões de utilização independente (...), sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a 1.000.000,00€ (...).”*
- 2.7. No que diz respeito ao prédio sito na *“Rua ..., nº ... a ..., e Rua ..., nº ... e ..., em ... (...).”*, o mesmo é composto, segundo a Requerente, *“por doze pisos, constituídos por divisões com as letras de A a D, com utilização independente, cujo (...) VPT foi determinado separadamente (...)”*, não estando *“(...) constituído em regime de propriedade horizontal, encontrando-se antes em propriedade total, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente (...).”*

2.8. Assim, segundo a Requerente, “cada uma das divisões independentes, afetas à habitação, tem um valor patrimonial tributário atribuído (...) nos seguintes termos (...)”:

ANDAR	VPT	ANDAR	VPT	ANDAR	VPT	ANDAR	VPT
Porteira	13.530,00	3° A	47.040,00	5° D	47.040,00	8° C	47.040,00
R/C A	47.040,00	3° B	47.040,00	6° A	47.040,00	8° D	47.040,00
R/C B	47.040,00	3° C	47.040,00	6° B	47.040,00	9° A	47.040,00
1° A	47.040,00	3° D	47.040,00	6° C	47.040,00	9° B	47.040,00
1° B	47.040,00	4° A	47.040,00	6° D	47.040,00	9° C	47.040,00
1° C	47.040,00	4° B	47.040,00	7° A	47.040,00	9° D	47.040,00
1° D	47.040,00	4° C	47.040,00	7° B	47.040,00	10° A	47.040,00
2° A	47.040,00	4° D	47.040,00	7° C	47.040,00	10° B	47.040,00
2° B	47.040,00	5° A	47.040,00	7° D	47.040,00	10° C	47.040,00
2° C	47.040,00	5° B	47.040,00	8° A	47.040,00	10° D	47.040,00
2° D	47.040,00	5° C	47.040,00	8° B	47.040,00		

2.9. “O prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 12 pisos, com divisões de utilização independente (...), sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a 1.000.000,00 € (...)”.

2.10. No que diz respeito ao prédio sito na “Rua ..., nº ..., em Oeiras (...)”, o mesmo é composto, segundo a Requerente, “por (...) rés-do-chão e 8 andares, esquerdos, frente e direitos, os quais constituem divisões com utilização independente, cujo (...) VPT foi determinado separadamente (...)”, não estando “(...) constituído em regime de propriedade horizontal, encontrando-se antes em propriedade total, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente (...)”.

2.11. Assim, segundo a Requerente, “cada uma das divisões independentes, afetas à habitação, tem um valor patrimonial tributário atribuído (...) nos seguintes termos (...)”:

ANDAR	VPT	ANDAR	VPT	ANDAR	VPT	ANDAR	VPT
R/C Dto.	76.890,00	2º Fte.	79.380,00	5º Dto.	78.570,00	7º Esq.	78.960,00
R/C Esq.	76.890,00	3º Dto.	78.570,00	5º Esq.	78.570,00	7º Fte.	80.170,00
1º Dto.	78.180,00	3º Esq.	78.570,00	5º Fte.	79.780,00	8º Dto.	65.940,00
1º Esq.	78.180,00	3º Fte.	79.780,00	6º Dto.	78.960,00	8º Esq.	65.940,00
1º Fte.	79.380,00	4º Dto.	78.570,00	6º Esq.	78.960,00	8º Fte.	50.660,00
2º Dto.	78.180,00	4º Esq.	78.570,00	6º Fte.	80.170,00		
2º Esq.	78.180,00	4º Fte.	79.780,00	7º Dto.	78.960,00		

2.12. “O prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 9 pisos, com divisões de utilização independente (...), sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a 1.000.000,00 € (...)”.

2.13. Prossegue a Requerente referindo que “os atos tributários que servem de base ao presente pedido de pronúncia arbitral prendem-se com a liquidação do imposto de selo, verba 28.1. da TGIS, sobre o valor patrimonial tributário das descritas divisões habitacionais com utilização independente (...)”, “(...) tendo como referência o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões habitacionais (...)” e que “determinou um valor de imposto a pagar no montante de 18.698,60 €⁶ (...)”, “(...) 19.892,10 €⁷ (...)” e “(...) 19.947,40 €⁸ (...)”, os quais correspondem “(...) à soma das coletas de imposto de selo, verba 28.1 da TGIS, relativamente ao ano de 2014, incidentes sobre cada uma das unidades habitacionais descritas (...)”.

⁶ Para o imóvel descrito sob o nº ...º.

⁷ Para o imóvel descrito sob o nº ...º.

⁸ Para o imóvel descrito sob o nº ...º.

- 2.14. A Requerente *“pretende que sejam declarados ilegais e inconstitucionais os mencionados atos de liquidação de imposto de selo (...), sobre o património imobiliário (...) nos termos em que foi aplicada pela AT, nos casos dos presentes autos”*, porquanto entende que *“(...) não deve ser tido em conta o somatório dos VPT de cada andar e divisão para aferir da incidência ou não do imposto de selo”*.
- 2.15. Na verdade, entende a Requerente que *“tratando-se de prédios com as características já descritas, a sujeição a imposto de selo é determinada, não pelo VPT dos prédios, mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões suscetíveis de utilização independente”*, pelo que *“quanto à questão do valor relevante para determinação do valor de imposto de selo, a posição da AT não se afigura aceitável, nem conforme ao princípio da legalidade fiscal”*.
- 2.16. Neste âmbito e citando decisões arbitrais, a Requerente entende que *“só haveria lugar a incidência do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a 1.000.000,00 €(...)”*.⁹
- 2.17. Em conclusão, a Requerente entende que *“os critérios adotados pela AT violam os princípios da legalidade e igualdade fiscal, bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal”*.
- 2.18. Assim, *“do que ficou dito resulta que as citadas normas, com a interpretação que a AT lhes deu (...) são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade (...)”*.¹⁰

⁹ Nesta matéria, a Requerente cita as Decisões Arbitrais nº 50/2013-T, nº 132/2013-T, nº 181/2013-T e nº 183/2013-T.

¹⁰ Neste âmbito, a Requerente cita as Decisões Arbitrais nº 32/2013-T, nº 50/2013-T, nº 132/2013-T, nº 181/2013-T, nº 183/2013-T, nº 466/2014-T, nº 467/2014-T (cujo pedido de constituição de tribunal arbitral foi formulado pela agora requerente), nº 442/2014-T, nº 450/2014-T, nº 451/2014-T, nº 457/2014-T, nº 461/2014-T e nº 462/2014-T.

2.19. Nestes termos, conclui a Requerente requerendo “*a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação do imposto de selo supra identificados, e a conseqüente anulação, com todas as conseqüências legais (...), e serem manifestamente inconstitucionais por decorrentes de interpretação inconstitucional das normas citadas supra, a reconhecer, por violação do princípio da igualdade (...)*”, mais se requerendo “*o reembolso das quantias pagas, referentes aos (...) Imposto de Selo ora impugnado, acrescidas dos juros moratórios e indemnizatórios*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e invocando os seguintes argumentos:

3.2. Com efeito, admite a Requerida que “*todos os prédios se encontram em propriedade vertical tendo o prédio U -..., um VPT total de € 1.967.990,00, o prédio U- ..., um VPT total de € 2.128.890,00 e o prédio U-..., um VPT total de € 2.026.920,00*”, referindo que “*foi sobre os valores patrimoniais tributários totais que a AT liquidou (...) o imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral (...)*”, tendo resultado “*destas liquidações de imposto de selo (...) o valor global de € 58.538,10, correspondendo o valor de € 18.698,60 ao prédio U-..., o valor de € 19.892,10 ao prédio U-... e o valor de € 19.947,40 ao prédio U-...*”.

3.3. “*A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos, a saber, a afectação habitacional e o valor patrimonial de cada prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00*”.

3.4. Para a Requerente, “*a interpretação desta verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 (...) tem suscitado muita controvérsia no que tange à fórmula de cálculo do imposto relativamente a um prédio que não esteja constituído sob propriedade horizontal e cujas áreas e divisões*

físicas sejam exploradas de forma autónoma” situação igual à que é configurada nos autos.

- 3.5. Esclarece a Requerida que *“a AT tem reiterado o entendimento que se o edifício for constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente (...), integra o conceito jurídico tributário de prédio, ou seja, uma única unidade, e o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afectação habitacional, e sendo este igual ou superior a €1.000.000,00, há sujeição ao imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS”*.
- 3.6. Ou seja, entende a Requerida que *“para um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, o critério para a determinação da incidência do Imposto do Selo é o valor patrimonial global das fracções e outras divisões destinadas a habitação”*.
- 3.7. Assim, entende a Requerida que *“preconizar um entendimento contrário (...) é confundir realidades teleologicamente distintas, a propriedade total, por um lado, e a propriedade horizontal, por outro, cuja destrição encontra desde logo o seu fundamento no direito civil”*.¹¹
- 3.8. Segundo a Requerida, *“fica assim claro que tratamos de realidades de facto e de direito distintas a merecer (...) um tratamento fiscal diferenciado pois só tal caminho é favorecido pelo princípio da tipicidade fechada”, não se podendo “(...)*

¹¹ Neste âmbito, a Requerida cita Carvalho Fernandes, in *“Lições de Direitos Reais”*, 1996, pág. 335 e segs. nos termos do qual *“entende que para bem se captar e traduzir a sua realidade jurídica, leia-se propriedade horizontal, há que o encarar como um tipo específico de direito real de gozo”*. De igual modo, cita Oliveira Ascensão, in *“Direitos Reais”*, 3ª edição, págs. 462 e 464, o qual afirma acerca da natureza jurídica da propriedade horizontal que *“(...) a qualificação correcta desta situação é a de propriedade especial. Embora se conjuguem propriedade e compropriedade a propriedade horizontal não é criar uma situação de comunhão: é permitir propriedades separadas, embora em prédios colectivos (...). Sendo assim, há nuclearmente uma propriedade, mas esta é especializada pelo facto de recair sobre parte da coisa e de envolver acessoriamente uma comunhão sobre outras partes do prédio. Estas especialidades levam a que a*

*deixar de ter presente que (...) estamos perante uma norma de incidência, pelo que não se pode, através da via interpretativa, levar a um resultado que não está previsto na lei”.*¹²

- 3.9. Assim, conclui a Requerida que *“a ora Requerente, para efeitos de IMI e também de imposto selo (...) não é proprietária de fracções autónomas, mas sim de um único prédio, considerando a AT que este é o entendimento que melhor se coaduna com o princípio da legalidade insito no artigo 8º da LGT, a que está votada toda a sua actividade”*.
- 3.10. Nestes termos, *“(...) não se reconhece qualquer erro nos pressupostos de facto ou de direito em que terão incorrido os actos tributários de liquidação do imposto impugnado e, conseqüentemente, não se reconhece o direito do sujeito passivo ao pagamento dos juros indemnizatórios previstos no artigo 43º da LGT em caso de erro imputável aos serviços”*.
- 3.11. Conclui assim a Requerida que *“(...) os actos tributários em causa, em termos de substância, não violaram (...) qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos”*.
- 3.12. Adicionalmente, *“dado que a matéria em litígio, é (...) exclusivamente de direito (...)”* a Requerida solicitou na sua Resposta a dispensa da realização *“(...) da reunião arbitral prevista no artigo 18º do RJAT, assim como da produção de alegações (...)”*, tendo em conta que está *“(...) a posição das partes ampla e claramente definida”*.

lei tenha tido a necessidade de recortar um regime diferenciado. Isto é típico justamente das propriedades especiais, de que a propriedade horizontal nos oferece o melhor exemplo” (sublinhado nosso).

¹² Nesta matéria, a Requerida menciona que foi sancionado entendimento nesta matéria através da Informação Vinculativa nº 2013... (...) de 11.02.2013, nos termos da qual *“para efeitos de tributação em sede de imposto do selo, pela verba 28 da respectiva tabela geral, é determinante a distinção entre prédios constituídos em propriedade total e prédios constituídos em regime de propriedade horizontal. No caso de prédio constituído em propriedade horizontal (...) cada fracção autónoma assim constituída é havida como constituindo um prédio (...)”*, pelo que *“(...) para efeitos de tributação em sede de imposto do selo, verba 28*

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. A cumulação de pedidos aqui efectuada pela Requerente, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.
- 4.4. O Tribunal é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.
- 4.5. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.
- 4.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

5. MATÉRIA DE FACTO

- 5.1. Dos factos provados
- 5.2. Consideram-se como provados os factos documentados pelos seguintes documentos juntos aos autos:

da TGIS, os prédios constituídos em propriedade total, são considerados pela sua totalidade como um único prédio.(...)" (sublinhado nosso).

5.2.1. A Requerente é proprietária dos seguintes prédios urbanos:

- ↪ Imóvel sito na rua ..., ... a ..., em Lisboa, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial nº ... da freguesia ... – Campolide (conforme doc. nº 1 anexado com o pedido).
- ↪ Imóvel sito na rua ..., nº ... a ... e na rua ..., nº ..., em ..., o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial nº ... da freguesia ... – União de Freguesias de ... (S. Julião, N. S. da Anunciada e Santa Maria da Graça) (conforme doc. nº 2 anexado com o pedido).
- ↪ Imóvel sito na rua ..., nº ..., em Oeiras, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial nº ... da freguesia ... – União de Freguesias de Oeiras e São Julião da Barra, Paço de Arcos e Caxias (conforme doc. nº 3 anexado com o pedido).

5.2.2. Os referidos prédios urbanos não se encontram em regime de propriedade horizontal, sendo compostos, respectivamente, por lojas, rés-do-chão e seis andares, com direito e esquerdo [no primeiro caso (artigo matricial nº U-...)], por doze pisos [no segundo caso (artigo matricial nº U-...)] e por rés-do-chão e oito andares, com direito, esquerdo e frente [no terceiro caso (artigo matricial nº U-...)], todos constituindo andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (conforme doc. nº 1, 2 e 3 anexados com o pedido).

5.2.3. O VPT total dos referidos prédios urbanos é de, respectivamente, EUR 1.967.990,00 (prédio descrito no artigo matricial nº U-...), EUR 2.128.890,00 (prédio descrito no artigo matricial nº U-...) e EUR 2.026.920,00 (prédio descrito no artigo matricial nº U-...), sendo que o VPT de cada uma das divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente) destinadas à habitação, considerando o universo de todos os imóveis acima descritos se situa entre EUR 39.800,00 e EUR 145.270,00 (artigo matricial nº U-...), entre EUR 13.530,00 e EUR 47.040,00 (artigo

matricial nº U-...) e entre EUR 50.660,00 e EUR 80.170,00 (artigo matricial nº U-...) (conforme doc. nº 1, 2 e 3 anexados com o pedido).

5.2.4. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da 1ª prestação de imposto, que a seguir se identificam, relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 de Março de 2015, referentes ao ano 2014 (cuja data limite de pagamento era “Abril/2015”), respeitantes ao imóvel sito na rua ..., ... a ..., em Lisboa, conforme cópias dos documentos anexadas ao processo (doc. 4 a 18).

Nº LIQUIDAÇÃO	ANDAR	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2015 ...	1º Dto.	136.040,00	1.360,40	453,48	4
2015 ...	1º Esq.	145.270,00	1.452,70	484,24	5
2015 ...	2º Dto.	136.040,00	1.360,40	453,48	6
2015 ...	2º Esq.	145.270,00	1.452,70	484,24	7
2015 ...	3º Dto.	136.040,00	1.360,40	453,48	8
2015 ...	3º Esq.	145.270,00	1.452,70	484,24	9
2015 ...	4º Dto.	136.040,00	1.360,40	453,48	10
2015 ...	4º Esq.	145.270,00	1.452,70	484,24	11
2015 ...	5º Dto.	136.040,00	1.360,40	453,48	12
2015 ...	5º Esq.	145.270,00	1.452,70	484,24	13
2015 ...	6º Dto.	136.040,00	1.360,40	453,48	14
2015 ...	6º Esq.	145.270,00	1.452,70	484,24	15
2015 ...	Porteira	39.800,00	398,00	199,00	16
2015 ...	R/C Dto.	47.040,00	470,40	235,20	17
2015 ...	R/C Esq.	95.160,00	951,60	317,20	18
TOTAL		1.869.860,00	18.698,60	6.377,72	

5.2.5. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da 1ª prestação de imposto, que a seguir se identificam, relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 21 de Março de 2015, referentes ao ano 2014 (cuja data limite de pagamento era “Abril/2015”), respeitantes ao imóvel sito na rua ..., nº ... a ... e na rua ..., nº ... e ..., em ..., conforme cópia dos documentos anexadas ao processo (doc. 19 a 61).

Nº LIQUIDAÇÃO	ANDAR	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2015 ...	Porteira	13.530,00	135,30	135,30 ¹³	19
2015 ...	R/C A	47,040,00	470,40	235,20	60
2015 ...	R/C B	47,040,00	470,40	235,20	61
2015 ...	1º A	47,040,00	470,40	235,20	24
2015 ...	1º B	47,040,00	470,40	235,20	25
2015 ...	1º C	47,040,00	470,40	235,20	26
2015 ...	1º D	47,040,00	470,40	235,20	27
2015 ...	2º A	47,040,00	470,40	235,20	28
2015 ...	2º B	47,040,00	470,40	235,20	29
2015 ...	2º C	47,040,00	470,40	235,20	30
2015 ...	2º D	47,040,00	470,40	235,20	31
2015 ...	3º A	47,040,00	470,40	235,20	32
2015 ...	3º B	47,040,00	470,40	235,20	33
2015 ...	3º C	47,040,00	470,40	235,20	34
2015 ...	3º D	47,040,00	470,40	235,20	35
2015 ...	4º A	47,040,00	470,40	235,20	36
2015 ...	4º B	47,040,00	470,40	235,20	37
2015 ...	4º C	47,040,00	470,40	235,20	38

¹³ Neste caso, trata-se de “Prestação Única”.

2015 ...	4º D	47,040,00	470,40	235,20	39
2015 ...	5º A	47,040,00	470,40	235,20	40
2015 ...	5º B	47,040,00	470,40	235,20	41
2015 ...	5º C	47,040,00	470,40	235,20	42
2015 ...	5º D	47,040,00	470,40	235,20	43
2015 ...	6º A	47,040,00	470,40	235,20	44
2015 ...	6º B	47,040,00	470,40	235,20	45
2015 ...	6º C	47,040,00	470,40	235,20	46
2015 ...	6º D	47,040,00	470,40	235,20	47
2015 ...	7º A	47,040,00	470,40	235,20	48
2015 ...	7º B	47,040,00	470,40	235,20	49
2015 ...	7º C	47,040,00	470,40	235,20	50
2015 ...	7º D	47,040,00	470,40	235,20	51
2015 ...	8º A	47,040,00	470,40	235,20	52
2015 ...	8º B	47,040,00	470,40	235,20	53
2015 ...	8º C	47,040,00	470,40	235,20	54
2015 ...	8º D	47,040,00	470,40	235,20	55
2015 ...	9º A	47,040,00	470,40	235,20	56
2015 ...	9º B	47,040,00	470,40	235,20	57
2015 ...	9º C	47,040,00	470,40	235,20	58
2015 ...	9º D	47,040,00	470,40	235,20	59
2015 ...	10º A	47,040,00	470,40	235,20	20
2015 ...	10º B	47,040,00	470,40	235,20	21
2015 ...	10º C	47,040,00	470,40	235,20	22
2015 ...	10º D	47,040,00	470,40	235,20	23
TOTAL		60.570,00	19.892,10	10.013,70	

5.2.6. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da 1ª prestação de imposto, que a seguir se identificam, relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 de Março de 2015, referentes ao ano 2014

(cuja data limite de pagamento era “Abril/2015”), respeitantes ao imóvel sito na rua ..., nº ..., em Oeiras, conforme cópia dos documentos anexadas ao processo (doc. 62 a 87).

Nº LIQUIDAÇÃO	ANDAR	VPT	COLECTA	1ª PRESTAÇÃO	DOC. ANEXOS AO PEDIDO
2015 ...	R/C D	76.890,00	768,90	256,30	86
2015 ...	R/C E	76.890,00	768,90	256,30	87
2015 ...	1º D	78.180,00	781,80	260,60	62
2015 ...	1º E	78.180,00	781,80	260,60	63
2015 ...	1º F	79.380,00	793,80	264,60	64
2015 ...	2º D	78.180,00	781,80	260,60	65
2015 ...	2º E	78.180,00	781,80	260,60	66
2015 ...	2º F	79.380,00	793,80	264,60	67
2015 ...	3º D	78.570,00	785,70	261,90	68
2015 ...	3º E	78.570,00	785,70	261,90	69
2015 ...	3º F	79.780,00	797,80	265,94	70
2015 ...	4º D	78.570,00	785,70	261,90	71
2015 ...	4º E	78.570,00	785,70	261,90	72
2015 ...	4º F	79.780,00	797,80	265,94	73
2015 ...	5º D	78.570,00	785,70	261,90	74
2015 ...	5º E	78.570,00	785,70	261,90	75
2015 ...	5º F	79.780,00	797,80	265,94	76
2015 ...	6º D	78.960,00	789,60	263,20	77
2015 ...	6º E	78.960,00	789,60	263,20	78
2015 ...	6º F	80.170,00	801,70	267,24	79
2015 ...	7º D	78.960,00	789,60	263,20	80
2015 ...	7º E	78.960,00	789,60	263,20	81

2015 ...	7º F	80.170,00	801,70	267,24	82
2015 ...	8º D	65.940,00	659,40	219,80	83
2015 ...	8º E	65.940,00	659,40	219,80	84
2015 ...	8º F	50.660,00	506,60	168,88	85
TOTAL		1.994.740,00	19.947,40	6.649,18	

5.2.7. O total das colectas acima identificadas nos pontos 5.2.4. a 5.2.6. perfaz o montante de EUR 58.538,10, relativo ao valor total de Imposto do Selo liquidado com referência ao ano de 2014, conforme indicado pela Requerente no pedido.

5.2.8. O valor total relativo às primeiras prestações do Imposto do Selo relativo aos imóveis acima identificados foi pago a 29 e 30 de Abril de 2015, conforme cópia dos comprovativos de operação Caixa e-banking anexadas ao processo (doc. 88 e 89).

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

5.4. Dos factos não provados

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

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. No caso em análise, de modo a aferir a legalidade das liquidações de Imposto do Selo notificadas à Requerente, por referência ao ano de 2014, será importante dar resposta a uma questão de direito controvertida, subjacente ao Pedido de Pronúncia Arbitral:

- 6.1.1. A sujeição a Imposto do Selo, nos termos do que dispõe a verba nº 28.1. da TGIS, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional ou se, pelo contrário, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPT dos andares (com aquele tipo de afectação), que dele fazem parte?
- 6.2. A resposta a esta questão impõe a análise das normas jurídicas aplicáveis de modo a determinar qual a interpretação correcta face ao disposto na Lei e na Constituição, dado que se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto, protegido pelo princípio da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa - CRP).
- 6.3. Quanto à resposta a dar à questão acima formulada (ponto 6.1.1.), importa analisar a essência da verba nº 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, nos termos da qual se estabelece o seguinte:
- “28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000 – sobre o VPT para efeito de IMI:*
- 28.1. – Por prédio com afectação habitacional – 1%.*
- 28.2. – (...).”*
- 6.4. Não obstante a Lei nº 55-A/2012 (em vigor desde 30 de Outubro de 2012) não ter procedido à qualificação dos conceitos que constam da referida verba nº 28, nomeadamente, do conceito de “*prédio com afectação habitacional*”, se for observado o disposto no artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo (também aditado pela referida Lei nº 55-A/2012), verifica-se que “*às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba 28 da TGIS se aplica, subsidiariamente, o Código do IMP*”.

- 6.5. Ora, da leitura do Código do IMI, facilmente é perceptível que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.
- 6.6. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 do Código do IMI, “*para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial*” (sublinhado nosso).
- 6.7. Ainda de acordo com o nº 2 e o nº 3 do mesmo artigo, “*os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios*”, presumindo-se “*o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano*”.
- 6.8. Para efeitos de IMI, “*cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*” e, de acordo com o disposto no artigo 4º do Código daquele imposto “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*”.
- 6.9. Entre as várias espécies de “*prédios urbanos*” referidos no artigo 6º do Código do IMI, estão expressamente mencionados os “*prédios urbanos habitacionais*” [nº1, alínea a)], acrescentando o nº 2 do mesmo artigo que estes “*são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins*”.

- 6.10. Por outro lado, se é certo que o n.º 4 do artigo 2.º do Código do IMI refere que "*para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*" também é certo que não há nada na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e prédio em propriedade vertical no que se refere à sua identificação como "*prédios urbanos habitacionais*".
- 6.11. Assim, daqui pode concluir-se que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como "*prédios urbanos habitacionais*".
- 6.12. Conforme defendido em diversas Decisões Arbitrais, nomeadamente, na que foi proferida no âmbito do Processo n.º 88/2013-T, "*na óptica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina*", pelo que, "*há assim que concluir que para o legislador é irrelevante que o prédio esteja constituído em propriedade vertical ou em propriedade horizontal, relevando apenas a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização*" (sublinhado nosso).
- 6.13. Com efeito, na interpretação do texto legal, não faz sentido distinguir aquilo que a própria lei não distingue pois distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios constituídos em propriedade total seria uma "*inovação*" sem um suporte legal associado.
- 6.14. Na verdade, nem na verba n.º 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, nada indicia uma justificação para essa diferenciação.¹⁴

¹⁴ Neste âmbito, atente-se no disposto no artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI, ao referir que "*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo VPT*".

- 6.15. Com efeito, poder-se-á afirmar que é hoje entendimento pacífico que as leis fiscais se interpretam através da determinação do seu verdadeiro sentido, apurado de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina [cfr. artigo 9º do Código Civil e artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT)].¹⁵
- 6.16. Por outro lado, é necessário ter também em consideração que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.¹⁶
- 6.17. Nestes termos, o critério uniforme que se impõe é o que determina que a incidência do preceituado na norma em causa (verba 28 da TGIS) apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal (ou total), com afectação habitacional, possua um VPT superior a EUR 1.000.000,00 (sublinhado nosso).
- 6.18. Assim “se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu um critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência da verba 28.1. da TGIS”¹⁷, pelo que fixar como valor de referência para esse objectivo, o VPT global do prédio em causa (como pretende a Requerida), não encontra base na legislação aplicável (sublinhado nosso).¹⁸
- 6.19. Por último, importará ainda indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28 da TGIS e, em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil¹⁹, quais as

¹⁵ Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

¹⁶ Cfr. AC TCAS Processo 5320/12, de 2 de Outubro de 2012, AC TCAS Processo 7073/13, de 12 de Dezembro de 2013 e AC TCAS 2912/09, de 27 de Março de 2014.

¹⁷ Vide Decisão Arbitral nº 50/2013-T (CAAD), de 29 de Outubro de 2013.

¹⁸ Que é o Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

¹⁹ Segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir o pensamento legislativo, a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação, tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.

- 6.20. Com efeito, à data da alteração, o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação habitacional, tendo considerado, como elemento determinante da capacidade contributiva, os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo.
- 6.21. Na verdade, entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República²⁰, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.²¹
- 6.22. Com efeito, a fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta pois na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo assim incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros” (sublinhado nosso).
- 6.23. Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a uma “habitação” (seja ela uma casa, uma fracção autónoma, uma parte de prédio com utilização independente ou uma unidade autónoma) sempre que a mesma representar, por parte do seu titular, uma capacidade contributiva acima da média (e, nessa medida, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal), já não faria qualquer sentido se aplicada “unidade a unidade” para, através do

²⁰ Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

²¹ Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (vide Processo nº 48/2013-T e Processo nº 50/2013-T).

somatório dos VPT individuais das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo), apurar o tal valor igual ou superior a um milhão de euros (sublinhado nosso).

- 6.24. Acresce ainda que, admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis e discriminatórios do ponto de vista jurídico, porquanto contrários aos objectivos (de promoção da equidade social e da justiça fiscal) que o legislador defendia ter ao aditar a referida verba nº 28.
- 6.25. Assim, a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode, por si só, ser indiciador de capacidade contributiva, decorrendo da lei que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.
- 6.26. Inversamente, a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser suscetível de desencadear a incidência do novo imposto se o VPT de cada uma das partes ou fracção for igual ou superior ao limite definido pela lei, ou seja, a EUR 1.000.000,00.
- 6.27. Deste modo, é ilegal (e inconstitucional) considerar que o valor de referência para a liquidação do imposto seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, desde logo porque estaríamos perante uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal, porquanto o legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente, em função de estarmos ou não perante um prédio em propriedade horizontal ou em propriedade vertical.
- 6.28. Ora, se os prédios em análise se encontrassem em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das divisões habitacionais que deles fazem parte estaria sujeita à incidência do novo imposto, porquanto nenhum delas ultrapassaria, individualmente considerada, o limite de EUR 1.000.000,00 definido pela lei (vide pontos 5.2.3. a 5.2.6., supra quanto ao VPT de cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente).

- 6.29. Será por isso mesmo, que o artigo 12º, nº 3 do Código do IMI dispõe que “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respectivo VPT” para não gerar situações de violação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal (sublinhado nosso).
- 6.30. Dado que a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio, não impondo sequer uma nova avaliação, será a verdade material a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio pelo que, em consequência, a discriminação operada pela Requerida traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.²²
- 6.31. E, tendo em conta toda a realidade social e económica muitas vezes subacente em muitos dos prédios em propriedade vertical, o próprio legislador fiscal no Código do IMI tratou as duas situações (propriedade horizontal e vertical) de forma equitativa, aplicando os mesmos critérios.
- 6.32. Com efeito, reitere-se que não pode a Requerida distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal e os princípios da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, naquele incluídos.
- 6.33. Analisando a situação *sub judice*, constata-se que o VPT do andares (unidades autónomas) com afectação habitacional nos diversos imóveis acima descritos varia entre o valor mais baixo de EUR 13.530,00 (no artigo matricial nº U-...) e o valor mais alto de EUR 145.270,00 (no artigo matricial nº U-...) pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o referido VPT é sempre inferior a EUR 1.000.000,00 (conforme já referido no ponto 6.28., supra).

- 6.34. Assim, face ao acima exposto, e resposta à questão acima colocada (vide ponto 6.1.1.), conclui-se que sobre os andares com afectação habitacional (dos prédios identificados nos autos) não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba nº 28 da TGIS sendo assim ilegais os actos de liquidação objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente ²³.
- 6.35. Adicionalmente, tendo também em consideração tudo o que acima já foi dito, podemos concluir que a interpretação feita pela Requerida não é conforme à Lei e à Constituição, porquanto viola o princípio da igualdade (artigo 13º da CRP) e não contribui para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da CRP) ²⁴.

Dos juros indemnizatórios

- 6.36. Por último, e quanto ao pedido de pagamento de juros indemnizatórios apresentado pela Requerente, nos termos do disposto no artigo 43º da LGT, segundo o qual “(...) *são devidos juros indemnizatórios quando se determine (...) que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido (...)*”, é importante referir que, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT (e em conformidade com o que aí se estabelece), “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão (...)*” deve “(...) restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado (...)” (sublinhado nosso).^{25 26}
- 6.37. Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 29º do RJAT, “a administração

²² Uma vez que a lei não impõe a obrigação de constituição do prédio em regime de propriedade horizontal.

²³ Neste sentido, vide Decisão Arbitral nº 368/2014-T, de 18 de Dezembro de 2014, emitida pela signatária.

²⁴ Neste sentido, vide Decisão Arbitral identificada na nota anterior.

²⁵ Neste sentido, vide Decisão Arbitral 27/2013-T, de 10 de Setembro de 2013, a propósito do “*reembolso do montante total pago e juros indemnizatórios*”.

²⁶ Neste âmbito, a Requerente cita Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.06.2010, nos termos do qual “*os juros indemnizatórios consagrados no nº 1 do artigo 43º da LGT, correspondem à concretização de um direito de indemnização que tem fundamento no artigo 22º da CRP, devendo ser interpretado como*

tributária está obrigada, em caso de procedência (...) de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei” (sublinhado nosso).²⁷

6.38. Assim, na situação em análise, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação acima já identificados, bem como tendo em conta o pedido de pagamento de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, terá de haver lugar, por força das normas anteriormente referidas:

6.38.1. Ao reembolso dos montantes já pagos, nesta data, pela Requerente, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade;

6.38.2. Ao pagamento de juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas relativas às liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 e 21 de Março de 2015 (e referentes ao ano de 2014), os quais serão contados de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), preenchidos que estão os requisitos do direito a esses juros (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no n.º 1, do artigo 43.º da LGT).²⁸

7. DECISÃO

7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.

um conjunto não exaustivo de situações em que é de presumir a existência de um prejuízo para os contribuintes com a decorrente responsabilidade da Administração pela ocorrência do mesmo”.

²⁷ Neste sentido, a Requerente cita também Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 30.11.2004 e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 31.01.2012.

²⁸ Ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

- 7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527º, nº 1 e 2 do CPC).
- 7.3. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas à Requerida.
- 7.4. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:
- 7.4.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e condenar a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo, datadas de 20 e 21 de Março de 2015 (respeitantes ao ano de 2014), subjacentes às notas de cobrança da 1º prestação identificadas neste processo, anulando-se, em consequência, todos os respectivos actos tributários de liquidação;
- 7.4.2. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas pela Requerente, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;
- 7.4.3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em EUR 58.538,10.

Custas do processo: Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 2.142,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Novembro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira