

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 601/2016-T

Tema: IS - Propriedade Vertical - Verba nº 28.1. da TGIS.

Decisão Arbitral ¹

Requerente – A..., Cabeça-de-Casal da Herança Indivisa de B...

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 19 de Dezembro de 2016, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. Herança Indivisa de B..., contribuinte n.º..., representada por A..., Cabeça-de-Casal da Herança, titular do Bilhete de Identidade n.º..., emitido em 03/09/2007 e válido até 03/02/2018, contribuinte n.º..., residente na ..., n.º..., ..., em Lisboa (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral singular no dia 7 de Outubro de 2016, 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 em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. A Requerente pretende que o Tribunal Arbitral:

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

- 1.2.1. Declare a “(...) *ilegalidade e inconstitucionalidade do indeferimento tácito (...) quanto a pedido de revisão das liquidações de imposto de selo que (...) se identificam, no valor global de € 16.114,71 (...) que foram integralmente pagas, para que se procedesse à sua anulação, e conseqüentemente, à devolução (...) dos valores indevidamente suportados, bem como os juros de mora contabilizados desde a data de cada um dos pagamentos até à devolução integral (...) das quantias indevidamente pagas*”.
- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Requerida, em 11 de Outubro de 2016.
- 1.4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Em 30 de Novembro de 2016, 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. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do nº 1, do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 19 de Dezembro de 2016, 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. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.

- 1.8. Em 1 de Fevereiro de 2017, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por exceção e impugnação e concluindo que deve o Tribunal Arbitral:
- 1.8.1. *“Declarar-se materialmente incompetente para a apreciação do objeto imediato do litígio (indeferimento tácito do pedido de revisão), dada a manifesta impropriedade do meio processual utilizado, absolvendo a Requerida da instância”;*
 - 1.8.2. *Caso assim não se entenda, “considerar verificada a exceção da caducidade do direito quanto ao pedido de constituição do tribunal arbitral, dado ter por objeto mediato a apreciação da legalidade de atos de liquidação cujo prazo de impugnação há muito terminara, absolvendo a Requerida do pedido”;*
 - 1.8.3. *Ou, caso assim não se entenda, “deve ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, por não verificados os requisitos e pressupostos da revisão oficiosa do ato tributário (...), cujo indeferimento tácito motivou o presente pedido, absolvendo-se a Requerida do pedido”;*
 - 1.8.4. *E, se assim não se entender, “deve a presente ação ser julgada improcedente, por não provada, face à legalidade e constitucionalidade da liquidação, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido”.*
- 1.9. Adicionalmente, na Resposta apresentada, a Requerida referiu ainda que *“(…) não se verificando qualquer interesse e utilidade na realização da reunião arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, solicita-se a dispensa da mesma, bem como da produção de alegações, sendo que, caso a Requerente não dispense estas últimas, se requer, desde já, sejam as mesmas produzidas por escrito, de forma sucessiva”.*
- 1.10. Na mesma data, a Requerida anexou aos autos o processo administrativo.

1.11. Tendo em consideração as excepções deduzidas pela Requerida na sua Resposta, foi a Requerente notificada, por despacho arbitral datado de 3 de Fevereiro de 2017, para se pronunciar, querendo, no prazo de 10 dias sobre a referida matéria de excepção.

1.12. A Requerente apresentou, em 13 de Fevereiro de 2017, requerimento no sentido de se pronunciar sobre a matéria de excepção deduzida pela Requerida na sua Resposta, nos seguintes termos:

1.12.1. No que diz respeito à incompetência material invocada, entende a Requerente que *“(...) é de concluir pela competência do Tribunal Arbitral para apreciar da matéria que é objecto dos presentes autos”*, porquanto:

- a) *“O pedido de revisão oficiosa teve como pretensão aplicar às liquidações dos anos de 2011 e 2012, a mesma interpretação que anulou as liquidações relativas ao mesmo imposto, e mesmo imóvel, no ano de 2013 e 2014, por ser a mesma ilegalidade detectada”*;
- b) *“O fundamento do pedido era injustiça notória que deveria ser corrigida pelas Finanças (...) pois após terem corrigido as liquidações dos anos de 2013 e 2014, sendo claro que o motivo daquela anulação era em todo extensível aos anos anteriores, e que ainda estavam em vigor todos os prazos para se obter a revisão dos actos de liquidação promovidos, deveria ter promovido a sua rectificação”*;
- c) *“Assim, é o indeferimento tácito do pedido de revisão de acto tributário um acto que pode ser apreciado pelo Tribunal Arbitral (...), pois trata-se de acto que permite a manutenção de acto de liquidação ilegal, acto que já deveria ter sido corrigido nos termos da lei”*.

1.12.2. No que diz respeito à excepção da impropriedade do meio processual, entende a Requerente que *“se torna inútil o debate sobre o meio processual*

competente para apreciar a impugnação da legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa” porquanto “(...) é o tribunal arbitral materialmente competente para decidir (...)”, pelo que “(...) não pode existir erro na forma de processo”.

1.12.3. No que diz respeito à excepção da caducidade do direito ao pedido de revisão de acto tributário, não concorda a Requerente com a posição da Requerida, referindo que mesmo que se entendesse que fosse “(...) de aplicar a norma que estabelece o prazo em 3 anos (...)” quanto à entrega “(...) do pedido de revisão de acto tributário (...)”, não poderia “(...) nunca considerar-se o pedido por completo intempestivo, pelo que não procede (...) o alegado pela AT”, sendo que a Requerente refere que “obteve já confirmação deste entendimento em decisão arbitral emitida (...) em processo que seguia os mesmos contornos, no entanto dizia respeito a outro imóvel da Requerente (...)”.²

1.13. Nestes termos, conclui a Requerente que “o Tribunal Arbitral deve declarar improcedente a excepção de incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar da matéria objecto dos presentes autos; declarar improcedente a excepção de impropriedade do meio processual, para o tratamento da matéria objecto dos presentes autos e declarar improcedente a excepção de caducidade do pedido de revisão de acto tributário”.

1.14. A Requerente foi notificada por despacho arbitral, datado de 14 de Fevereiro de 2017, para no prazo de 5 dias se pronunciar sobre a possibilidade de dispensa da realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, bem como da apresentação de alegações.

1.15. A Requerente apresentou, em 24 de Fevereiro de 2017, requerimento no sentido de não se opor à dispensa da realização da reunião a que alude o ponto anterior, bem como não se opor à dispensa da apresentação de alegações.

1.16. Nestes termos, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 24 de Fevereiro de 2017, foi decidido:

1.16.1. Prescindir da realização a que se refere o artigo 18º do RJAT;

1.16.2. Prescindir da apresentação de alegações pelas Partes;

1.16.3. Designar o dia 24 de Março de 2017 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.17. Por último, foi a Requerente ainda advertida que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”* (o que veio a efectuar com data de 2 de Março de 2017).

2. CAUSA DE PEDIR

A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

2.1. Alega que é *“(...) a única e exclusiva proprietária do prédio urbano sito na..., n.º..., em Lisboa, na freguesia ..., descrito na Conservatória do Registo predial de Lisboa sob o n.º..., e inscrito a matriz predial urbana com o artigo..., da freguesia do ... e que à data da emissão das liquidações aqui referidas se mostrava inscrito na matriz predial da freguesia de ... sob o artigo ... (...)”*.

2.2. Prossegue a Requerente referindo que *“o (...) imóvel compreende 13 (...) divisões susceptíveis de utilização independente (...)”* sendo que *“apenas 10 das 13 divisões independentes têm afectação habitacional (...)”*.

2.3. Esclarece ainda a Requerente que *“o prédio, em propriedade total [compreendendo (...) um total de 13 divisões susceptíveis de utilização independente], via o seu VPT*

² Para o efeito, anexou a Requerente cópia da da Decisão Arbitral nº 423/2016-T, de 9 de Dezembro.

total, a data de emissão das liquidações objecto do presente pedido (...) ascender ao valor de € 1.239.100,00 (...)", "sendo que nenhuma das divisões com afectação habitacional tinha ou tem hoje um valor patrimonial superior a €1.000.000,00 (...)".

- 2.4. Refere ainda a Requerente que, em 2012, "*(...) somados os VPT' s das unidades susceptíveis de utilização independente do prédio com afectação habitacional, alcançava-se um valor patrimonial de € 1.014.160,00 (...)", "o que levou a AT a entender que (...) estava legitimada a cobrar este imposto (...) pelo facto de o VPT total das unidades habitacionais ser superior a €1.000.000,00 (...)", "tendo para tal, considerado as unidades habitacionais do referido prédio como se de um prédio só se tratasse"*.
- 2.5. Prossegue a Requerente referindo que "*a AT emitiu uma liquidação de IS anual para cada uma das unidades susceptíveis de utilização independente, (...) com data de 07-11-2012, sendo o imposto (...) referente ao ano de 2011 (...)" e "a coberto das mencionadas liquidações, a AT emitiu 11 (...) notas de cobrança para pagamento dos valores apurados nas mencionadas liquidações, com data (...) limite de pagamento até 20-12-2012, as quais (...) pagou atempadamente"*, no valor total de EUR 5.240,55.
- 2.6. Em 2013, "*a AT emitiu uma liquidação de IS anual para cada uma das unidades susceptíveis de utilização independente, o que fez com data de 22-03-2013, sendo o imposto através delas cobrado referente ao ano de 2012 (...)", "(...) cujo pagamento se repartiu em três prestações (...)", tendo a Requerente pago "(...) as 1^as prestações em 26-04-2013, as 2^as prestações em 17-07-2013, e 3^as prestações, em 27-11-2013"*, tendo o valor total do Imposto do Selo pago ascendido a EUR 10.874,16.

- 2.7. Contudo, entende a Requerente que “(...) o imposto pago (...) não era devido”, conforme tem “(...) unanimemente defendido a doutrina e a jurisprudência (...)” porquanto se tem entendido que “nos prédios em regime propriedade total com andares susceptíveis de utilização independente, como valores patrimoniais próprios, não é admissível a soma aritmética desses valores de forma a alcançar-se o VPT de € 1.000.000,00 ou superior, para aplicar a verba 28.1 da tabela anexa ao CIS”.³
- 2.8. Ora, face ao acima descrito, a Requerente entendeu que “(...) estavam reunidos os requisitos para a revisão dos actos tributários (...)”, porquanto “(...) existe uma injustiça notória ou grave e um erro imputável aos serviços (...)”, pelo que entende que “(...) deve a AT proceder à correção da injustiça identificada”.
- 2.9. Não obstante, do pedido de revisão apresentado em 5 de Abril de 2016 resultou o indeferimento tácito, em 5 de Agosto de 2016, facto que a Requerente não aceita, porquanto “(...) os factos que constituem a situação aqui tratada tornam claro que o indeferimento, mesmo que tácito, da AT, é ilegal, pois (...) corrobora a situação de erro identificada e permite a manutenção de uma injustiça notória e grave que a lei exige que seja corrigida”.
- 2.10. Por outro lado, e no que diz respeito às liquidações de imposto propriamente ditas, segundo a Requerente, não impondo “(...) o regime jurídico actual (...) a obrigação de constituição de propriedade horizontal (...) a actuação da AT traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal”, porquanto “não pode a AT distinguir onde próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103º da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal”.

³ Refere ainda a Requerente que, “relativamente ao prédio aqui tratado, (...) já apresentou impugnação da liquidação do imposto de selo por aplicação da verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, correspondentes aos anos de 2013 e 2014, junto do CAAD” sendo que “ambas as acções procederam integralmente na sua

2.11. Nestes termos, peticiona a Requerente que este Tribunal Arbitral mande proceder à:

- 2.11.1. *“Revogação da decisão de indeferimento tácito (...) quanto ao pedido de revisão de actos tributários apresentado pela impugnante, por ser a mesma ilegal”;*
- 2.11.2. *“Declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos actos tributários de liquidação de imposto de Selo sub judice (...) e consequente anulação, com todas as consequências legais, incluindo das notas de cobrança (...) juntas (...) por os mesmos violarem o normativo constante da verba n.º 28 da Tabela anexa ao CIS e os preceitos contidos nos artigos 13º, n.º 2 e 104º, n.º 3 da CRP”;*
- 2.11.3. *“Condenação da AT na devolução (...) dos montantes indevidamente pagos pela (...) a título de Imposto (...) referente aos anos 2011 e 2012 (...), a que deverão acrescer os juros indemnizatórios à taxa legal de 4% (...)”;*
- 2.11.4. *“Condenação da AT no pagamento das custas processuais e aos demais legais encargos que haja lugar”.*

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

3.1. A Requerida, na resposta apresentada, defendeu-se por excepção e por impugnação nos termos a seguir descritos:

POR EXCEPÇÃO

Da impropriedade do meio processual e incompetência material do Tribunal Arbitral

3.2. A Requerida começa por alegar que *“a Requerente pretende sindicatizar o que designa por indeferimento tácito em sede do pedido de revisão oficiosa apresentado, reputando-o de ilegal”* mas *“é notório que a AT, não tendo proferido decisão*

pretensão, ou seja, foram as liquidações anuladas e ordenada a devolução dos montantes indevidamente pagos acrescidos de juros de mora e custas processuais”.

expressa sobre o pedido apresentado, (ainda) não se pronunciou (...) sobre a admissibilidade dos pressupostos do pedido de revisão, nomeadamente no que concerne à legitimidade, tempestividade, adequação do meio (...) e, conseqüentemente, não se pronunciou quanto à materialidade subjacente (a legalidade das liquidações de imposto de selo)”.

- 3.3. Ou seja, segundo a Requerida, “(...) tal indeferimento tácito não comporta, evidentemente, a apreciação da legalidade do ato de liquidação do tributo, que a Requerente pretende, de forma mediata, ver anulado, por este tribunal arbitral”, porquanto “como decorre do artigo 95º, nº 1, da Lei Geral Tributária, o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos segundo as formas de processo prescritas na lei”, sendo que “decorre do artigo 97º, nº 1, al. d) e nº 2 do CPPT que, por um lado, são impugnáveis os actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação e, por outro lado, são recorríveis os actos administrativos em matéria tributária, que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação”.
- 3.4. Assim, segundo a Requerida, “(...) sendo manifesto que não estamos perante um ato administrativo em matéria tributária que comporte a apreciação da legalidade do ato de liquidação, o mesmo não pode ser sindicável através de impugnação judicial (...)”, “razão pela qual o meio contencioso a utilizar seria (...) o anteriormente denominado recurso contencioso [atual ação administrativa (...)]”.
- 3.5. Ora, entende a Requerida que “constata-se que a sindicância em questão está fora do âmbito das matérias suscetíveis de apreciação em sede arbitral (...)”, “isto é, está fora das competências materiais do Tribunal Arbitral, a sindicância e/ou análise do indeferimento tácito do pedido de revisão, quando é certo que o mesmo não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, e não pode, por isso, ser objeto de impugnação judicial”.

3.6. Nestes termos, entende a Requerida que se verificam, “*no caso concreto, as exceções dilatórias que se traduzem na impropriedade do meio processual utilizado e conseqüente incompetência material do tribunal arbitral, as quais prejudicam o conhecimento do mérito da causa, devendo determinar a absolvição da (...) Requerida da instância (...)*”.⁴

Da caducidade do direito de acção quanto à impugnação das liquidações do Imposto de Selo do ano 2011 e 2012

3.7. Neste âmbito, refere a Requerida que “*(...) quanto ao mediato pedido de declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos atos tributários de liquidação do imposto de selo (...) para o qual este tribunal arbitral seria, eventualmente, competente, o mesmo é manifestamente extemporâneo*”, porquanto “*tratando-se de liquidações referentes aos anos de 2011 e 2012, emitidas (e pagas) em 2012 e 2013, há muito que tinha terminado o prazo de pedido de constituição do Tribunal Arbitral (...)*”.

3.8. Assim, “*quanto ao objeto mediato deste processo não resta, pois, outra solução que não seja pugnar pela caducidade do direito de acção, exceção perentória (...), na medida em que importando a impossibilidade do exercício do direito, implica a extinção deste*”.

3.9. Nestes termos, conclui a Requerida, no que diz respeito às exceções que invoca que:

3.9.1. Sendo “*(...) o objeto imediato do presente processo (...) a revogação do despacho de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa das liquidações, pedido este (...) para cuja apreciação este Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, (...)*” e,

⁴ Neste âmbito, para reforço da posição, cita a Requerida diversas Decisões Arbitrais (as proferidas no âmbito dos processos nº 617/2015-T, nº 72/2012-T, nº 148/2014-T, nº 117/2013-T, nº 73/2012-T, nº 210/2103-T, nº 843/2014-T, nº 236/2013-T e nº 244/2013-T).

3.9.2. “No que respeita ao objeto mediato, para o qual o Tribunal Arbitral teria competência, o pedido revela-se manifestamente intempestivo (...)”.

POR IMPUGNAÇÃO

Quanto ao pedido de revisão oficiosa

3.10. Em matéria de defesa por impugnação, invoca a Requerida que “a *Requerente fundamenta a tempestividade do seu pedido de constituição do tribunal arbitral, no indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa da liquidação (...)*” mas entende a Requerida que “*(...) não pode o Tribunal Arbitral considerar tempestivo o presente pedido, por não estarem, manifestamente, reunidos os pressupostos legais exigidos (...)*” porquanto, segundo a Requerida, “*o pedido de revisão oficiosa da liquidação não é o meio adequado para obter a revisão das liquidações, nos termos e prazo em que foi formulado, e muito menos, pode ter a virtualidade de abrir um novo e último prazo de pedido de constituição do tribunal arbitral*”.

3.11. Com efeito, defende a Requerida “*(...) que no momento em que foi formulado o pedido de revisão oficiosa, já havia sido largamente ultrapassado o prazo de reclamação administrativa, pelo que a iniciativa do procedimento pertenceria primordialmente à administração tributária*”, cabendo ao “*dirigente máximo do serviço autorizar, excecionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário, a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte*” ou “*(...) a administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação (ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago), pode promover a revisão dos atos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços*”.

3.12. Ora, entende a Requerida que “*(...) inexistiu qualquer erro imputável aos serviços, bem como não existe qualquer ilegalidade e muito menos inconstitucionalidade,*

passível de ser assacada às presentes liquidações, cumprindo os serviços da AT, de forma vinculada, apenas e meramente, o estipulado na lei” porquanto “(...) a matéria em apreço (...) é matéria tributável que resulta da aplicação direta da Lei, não existindo qualquer margem de liberdade ou oportunidade da administração tributária”.

3.13. Nesta conformidade, conclui a Requerida que *“as liquidações de imposto de selo efetuadas à ora Requerente, não enfermam de qualquer erro imputável aos serviços, e muito menos em injustiça grave ou notória, nomeadamente resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade”.*

3.14. E, prossegue a Requerida referindo que *“inexistindo erro imputável aos serviços, ou injustiça grave e notória conforme configurados pelo artigo 78.º da LGT, conclui-se não se encontrarem preenchidos os pressupostos para a revisão oficiosa, pelo que não pode o Tribunal Arbitral apreciar, tout court, a legalidade das liquidações”.*

Quanto à alegada ilegalidade e inconstitucionalidade das liquidações

3.15. Neste âmbito, alega a Requerida que *“o que aqui está em causa são liquidações que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária”* pelo que, segundo a Requerida, carece de sustentação legal a tese defendida pela Requerente de que as referidas liquidações violam o princípio da legalidade e da igualdade fiscal.

3.16. Com efeito, segundo a Requerida, as liquidações impugnadas configuram *“(...) uma correta aplicação da lei aos factos”*, sendo que *“a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédios com afetação habitacional e prédios com*

outras afetações”, tendo em consideração que “a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados”.

3.17. Deste modo, defende a Requerida que *“(…) não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente”.*

3.18. Por outro lado, argumenta a Requerida que *“(…) a tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado”, sendo que “a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia, quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes”.*

3.19. Nestes termos, entende a Requerida que se encontra *“(…) legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável”.*

3.20. Assim, *“(…) entende a AT que se mantêm integralmente válidas e legais as notas de cobrança do imposto de selo (...) impugnadas nos presentes autos, concluindo-se pela legalidade das mesmas”.*

3.21. No que diz respeito *“(…) à concreta questão da (in)constitucionalidade da norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS, quando interpretada no sentido aqui supra defendido (...)”, cita a Requerida o Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 620/2015, proferido no processo 305/15) que decidiu “(…) não julgar inconstitucional a norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo, quando interpretada no sentido de que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial (...)”.*

3.22. Nestes termos, entende a Requerida que deve o Tribunal Arbitral:

- 3.22.1. *“Declarar-se materialmente incompetente para a apreciação do objeto imediato do litígio (indeferimento tácito do pedido de revisão), dada a manifesta impropriedade do meio processual utilizado, absolvendo a Requerida da instância”;*
- 3.22.2. *“Caso assim não se entenda, deve considerar verificada a exceção da caducidade do direito quanto ao pedido de constituição do tribunal arbitral, dado ter por objeto mediato a apreciação da legalidade de atos de liquidação cujo prazo de impugnação há muito terminara, absolvendo a Requerida do pedido”;*
- 3.22.3. *“Ou, se assim não se entender, deve ser julgado improcedente o pedido de pronúncia arbitral, por não verificados os requisitos e pressupostos da revisão oficiosa do ato tributário (...), cujo indeferimento tácito motivou o presente pedido, absolvendo-se a Requerida do pedido”;*
- 3.22.4. *“E se assim se não entender, deve a presente ação ser julgada improcedente, por não provada, face à legalidade e constitucionalidade da liquidação, mantendo-se na ordem jurídica os atos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido”.*

4. QUESTÕES PRÉVIAS

Da apreciação das exceções deduzidas pela Requerida

- 4.1. De acordo com o disposto no artigo 608º, nº 1 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º do RJAT, *“(…) a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância (...)*”, devendo o juiz *“resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*” (sublinhado nosso).

4.2. Tendo a Requerida invocado as exceções a seguir identificadas:

4.2.1. “*Da impropriedade do meio processual e incompetência material do Tribunal Arbitral*” para apreciar o pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente e;

4.2.2. “*Da caducidade do direito de acção quanto à impugnação das liquidações do Imposto de selo do ano 2011 e 2012*”,

impõe-se que este Tribunal Arbitral se pronuncie, previamente, sobre essas exceções, analisando, em primeiro lugar, a excepção da alegada incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente.

Da incompetência material do Tribunal Arbitral

4.3. Neste âmbito, e conforme já referido no Capítulo 3 desta Decisão, a Requerida alega que “(...) a Requerente pretende syndicar o que designa por indeferimento tácito em sede do pedido de revisão oficiosa apresentado, reputando-o de ilegal” mas “é notório que a AT, não tendo proferido decisão expressa sobre o pedido apresentado, (ainda) não se pronunciou (...) sobre a admissibilidade dos pressupostos do pedido de revisão, nomeadamente no que concerne à legitimidade, tempestividade, adequação do meio (...) e, conseqüentemente, não se pronunciou quanto à materialidade subjacente (a legalidade das liquidações de imposto de selo)” pelo que entende a Requerida que “está fora das competências materiais do Tribunal Arbitral, a syndicância e/ou análise do indeferimento tácito do pedido de revisão, quando é certo que o mesmo não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, e não pode, por isso, ser objeto de impugnação judicial” (sublinhado nosso).

4.4. Ora, sendo a determinação da competência dos tribunais uma matéria de ordem pública e o seu conhecimento dever preceder o de qualquer outra matéria, [conforme

se extrai da leitura conjugada do disposto nos artigos 16º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), do 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e do 96º do CPC, subsidiariamente aplicáveis por remissão do nº 1 do artigo 29º do RJAT], deverá esta excepção ser analisada desde logo pois, caso seja julgada procedente, ficará prejudicado o conhecimento do mérito da causa (ou de parte dele), justificado com uma decisão de absolvição da instância [artigo 89º, nº 2 do CPTA, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea c) do RJAT].

- 4.5. Em termos gerais, de acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais compreende “a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta”, bem como “a declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais” (sublinhado nosso).⁵
- 4.6. Por outro lado, determina o artigo 95º da Lei Geral Tributária (LGT) que “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei”, podendo ser lesivos, nomeadamente, “a liquidação de tributos (...)”.
- 4.7. Nesta matéria, resulta do quadro normativo acima transcrito que, em termos gerais, a pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação poderá ser objecto, quer de impugnação judicial, quer de pedido de pronúncia arbitral.

⁵ O disposto no referido preceito deverá ser entendido em conjugação com o disposto no artigo 97º do CPPT, no qual estão indicadas as pretensões objeto do processo judicial tributário, prevendo-se na alínea a) do seu nº 1 que o processo judicial tributário compreenda “a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais (...)”.

4.8. No caso em análise, a Requerente peticiona que seja declarada a “(...) ilegalidade e inconstitucionalidade do indeferimento tácito (...) quanto a pedido de revisão das liquidações de imposto de selo que (...) se identificam (...)” e que se “procedesse à sua anulação, e conseqüentemente, à devolução (...) dos valores indevidamente suportados (...)”, acrescidos dos respectivos juros, calculados nos termos legais sobre as quantias “(...) indevidamente pagas” (sublinhado nosso).

- 4.9. Neste âmbito, e no que diz respeito ao pedido de anulação do acto de indeferimento (tácito) do pedido de revisão das liquidações de Imposto do Selo referentes aos anos de 2011 e 2012, cumpre analisar, desde logo, e em maior detelhe, a competência dos tribunais arbitrais.
- 4.10 Com efeito, em termos gerais, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD é, em primeiro lugar, limitada às matérias indicadas no artigo 2º, nº 1, do RJAT sendo que, nos termos desta norma, a competência dos tribunais arbitrais compreende (como acima elencado no ponto 4.5.) nomeadamente, “a declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (...)” (sublinhado nosso).
- 4.11. Para além da apreciação directa da legalidade do tipo de actos descritos no artigo 2º do RJAT, incluem-se ainda nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as competências para apreciar actos de segundo ou de terceiro grau que tenham por objecto a apreciação da legalidade de actos daquela natureza, designadamente, de actos que decidam reclamações graciosas e recursos hierárquicos, conforme se depreende das referências expressas que se fazem no artigo 10º, nº 1, alínea a), do RJAT ao nº 2 do artigo 102º do CPPT (que se reporta à impugnação judicial de decisões de reclamações graciosas) e à decisão do recurso hierárquico.
- 4.12. Por outro lado, tem também sido entendido, em sintonia com jurisprudência do STA que, na sequência da declaração de ilegalidade de actos de liquidação, proferida em processo de impugnação judicial, podem ser proferidas decisões de condenação no pagamento de juros indemnizatórios bem como, por força do artigo 171º, n.º 1, do CPPT, de condenação no pagamento de indemnizações por garantia indevida.
- 4.13. Não obstante, para além das situações acima elencadas, tem sido entendido que não há qualquer suporte legal para permitir que sejam proferidas, pelos tribunais arbitrais, condenações de outra natureza, mesmo que sejam consequência da declaração de ilegalidade de actos de liquidação.

- 4.14. Assim, a competência dos tribunais arbitrais encontra-se limitada às matérias indicadas no artigo 2º, nº 1, do RJAT e, numa segunda linha, a referida competência (dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD) está também limitada pelos termos em que Administração Tributária se encontra vinculada àquela jurisdição (de acordo com o disposto na Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março).
- 4.15. Na verdade, o artigo 4º do RJAT estabelece que *“a vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, (...)”*.
- 4.16. Nestes termos, em face desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende, essencialmente, dos termos desta vinculação porquanto, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável no já referido artigo 2º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação acima identificada, estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.
- 4.17. Ora, de acordo com o disposto na alínea a), do artigo 2º da Portaria acima referida, excluem-se expressamente do âmbito da vinculação da Administração Tributária à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD as “pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131º a 133º do Código de Procedimento e de Processo Tributário”, pelo que esta referência expressa ao precedente *“recurso à via administrativa”* deverá ser interpretada como reportando-se aos casos em que tal recurso é obrigatório, através da reclamação graciosa (que é o meio administrativo indicado nos artigos 131º a 133º do CPPT), para que cujos termos se remete.

- 4.18. No caso concreto, tendo sido pedida a declaração de ilegalidade e anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa relativo às liquidações de Imposto do Selo do ano de 2011 e do ano de 2012 importa, antes de mais, esclarecer se a declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão do acto tributário, previstos no artigo 78º da LGT, se inclui nas competências atribuídas aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, de acordo com o disposto no artigo 2º do RJAT.
- 4.19. Na verdade, neste artigo 2º do RJAT não é efectuada qualquer referência expressa a estes actos, ao contrário do que sucede com a autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, quando se refere a “*pedidos de revisão de actos tributários*” e “*actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*”.
- 4.20. Contudo, a fórmula “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*”, utilizada na alínea a), do nº 1 do artigo 2º do RJAT não restringe (numa mera interpretação declarativa), o âmbito da jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado directamente um acto daquela natureza.
- 4.21. Com efeito, a ilegalidade de actos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um acto de segundo grau, que confirme um acto de liquidação, incorporando a sua ilegalidade.
- 4.22. A inclusão nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD dos casos em que a declaração de ilegalidade dos actos aí indicados é efectuada através da declaração de ilegalidade de actos de segundo grau (que são o objecto imediato da pretensão impugnatória), resulta com segurança da referência que naquela norma é feita aos actos de liquidação, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que expressamente se referem como incluídos entre as competências dos tribunais arbitrais.

- 4.23. Obtida a conclusão de que a fórmula utilizada na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT não exclui os casos em que a declaração de ilegalidade resulta da ilegalidade de um acto de segundo grau, ela abrangerá também os casos em que o acto de segundo grau é o de indeferimento de pedido de revisão do acto tributário (pois não se vê qualquer razão para restringir, tanto mais que, nos casos em que o pedido de revisão é efectuado no prazo da reclamação graciosa, ele deve ser equiparado a uma reclamação graciosa).
- 4.24. Assim, a referência expressa ao artigo 131.º do CPPT que se faz no artigo 2.º da Portaria acima referida não pode ter o alcance de afastar a possibilidade de apreciação de pedidos de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de liquidação.
- 4.25. No caso em análise, sendo os actos tributários subjacentes ao pedido de revisão, duas liquidações de Imposto do Selo (respeitantes aos anos de 2011 e 2012), efectuadas pela própria Requerida, e tendo esta tido conhecimento das regras que aplicou (sendo por isso desnecessária uma pronúncia prévia, via reclamação graciosa, sobre a legalidade da situação jurídica criada com os actos de liquidação em causa), com o pedido de revisão oficiosa apresentado foi proporcionada à Administração Tributária uma oportunidade de se pronunciar sobre o mérito da pretensão do sujeito passivo antes de este recorrer à via jurisdicional.
- 4.26. Assim, é inequívoco que a lei expressamente faculta aos contribuintes a possibilidade de optarem pela reclamação graciosa ou pela revisão oficiosa de actos de liquidação e, sendo o pedido de revisão oficiosa formulado no prazo da reclamação graciosa, é perfeitamente equiparável a uma reclamação graciosa.
- 4.27. Nestes termos, assegurando com a revisão do acto tributário a possibilidade de apreciação da pretensão do contribuinte antes do acesso à via contenciosa (que se pretende alcançar com a impugnação), a solução mais acertada [porque é a mais

coerente com o desígnio legislativo de “*reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes*” (manifestado no nº 2 do artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril)], é a admissibilidade da via arbitral para apreciar a legalidade de actos de liquidação previamente apreciada em procedimento de revisão sem necessidade de apresentação prévia de reclamação graciosa.

4.28. Ora, chegados a este ponto de enquadramento prévio, importa analisar se assiste razão à Requerida quando refere que “*está fora das competências materiais do Tribunal Arbitral, a sindicância (...) do indeferimento tácito do pedido de revisão, quando é certo que o mesmo não comporta a apreciação da legalidade do ato de liquidação, e não pode, por isso, ser objeto de impugnação judicial*”.

4.29. Como acima já foi referido, o artigo 2º do RJAT define “*a competência dos tribunais arbitrais*”, mas não inclui expressamente a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos tributários.

4.30. Porém, o facto de na alínea a), do nº 1, do artigo 10º do RJAT se fazer referência aos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT (em que se indicam os vários tipos de actos que dão origem ao prazo de impugnação judicial, inclusivamente, a reclamação graciosa), deixa perceber que serão abrangidos, no âmbito da jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, todos os tipos de actos passíveis de serem impugnados através processo de impugnação judicial, abrangidos por aqueles nºs 1 e 2, desde que tenham por objecto um acto de um dos tipos indicados naquele artigo 2º do RJAT.⁶

4.31. Mas, o mesmo argumento que se extrai da autorização legislativa também conduz à conclusão de que estará afastada a possibilidade de utilização do processo arbitral

⁶ Aliás, esta interpretação no sentido da identidade dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e do processo arbitral é a que está em sintonia com a referida autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT (concedida pelo artigo 124º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), na qual se revela a intenção de o processo arbitral tributário constituir “*um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.

quando, no processo judicial tributário, não for utilizável a impugnação judicial ou a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

4.32. Na verdade, sendo este o sentido da referida lei de autorização legislativa e inserindo-se na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República legislar sobre o “*sistema fiscal*” (inclusivamente, no que diz respeito às garantias dos contribuintes) e sobre a “*organização e competência dos tribunais*”, não pode o referido artigo 2º do RJAT ser interpretado como atribuindo, aos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, competência para a apreciação da legalidade de outros tipos de actos (para cuja impugnação não são adequados o processo de impugnação judicial e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo), sob pena de inconstitucionalidade, por falta de cobertura na lei de autorização legislativa que limita o poder do Governo.

4.33. Neste âmbito, embora no artigo 165º, nº 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (CRP), no qual se define a reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, se faça referência à criação de impostos e sistema fiscal, esta norma deve ser integrada com o conteúdo do nº 2 do artigo 103º da mesma, no qual se refere que a lei determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, que constitui uma explicitação do âmbito das matérias incluídas naquela reserva, como vem sendo, uniformemente, entendido pelo Tribunal Constitucional.⁷

4.34. Assim, para resolver a questão da competência deste Tribunal Arbitral torna-se necessário apurar em que termos a legalidade de um acto de indeferimento de um pedido de revisão pode ser apreciada, num tribunal tributário, através de processo de impugnação judicial ou se terá de ser utilizada uma acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

- 4.35. Em termos gerais, o acto de indeferimento de um pedido de revisão de um acto tributário constitui um acto administrativo, à face da definição fornecida pelo artigo 120º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) [subsidiariamente aplicável, em matéria tributária, por força do disposto no artigo 2º, alínea d), da LGT, artigo 2º, alínea d), do CPPT, e artigo 2º, nº 1, alínea d), do RJAT], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.
- 4.36. Por outro lado, é também inquestionável que se trata de um acto em matéria tributária pois é feita nele a aplicação de normas de direito tributário, ou seja, um acto de indeferimento de um pedido de revisão constitui um “*acto administrativo em matéria tributária*”.
- 4.37. Do disposto nas alíneas d) e p), do nº 1 e do nº 2, do artigo 97º do CPPT infere-se a regra de que a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser efectuada, no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa especial (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do artigo 191º do CPTA) conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.
- 4.38. Nestes termos, face a este critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa de actos de liquidação apenas poderão ser impugnados através de processo de impugnação judicial quando comportem a apreciação da legalidade destes actos de liquidação sendo que, se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação não comportar a apreciação da legalidade deste será aplicável a acção administrativa especial.⁸

⁷ Com efeito, o Tribunal Constitucional tem entendido também que a reserva de competência legislativa da Assembleia da República compreende tudo o que seja matéria legislativa e não apenas as restrições de direitos.

⁸ Trata-se, assim, de um critério de distinção dos campos de aplicação dos meios processuais que resulta do teor das alíneas d) e p) do nº 1 do artigo 97º do CPPT, o qual tem vindo a ser uniformemente adoptado pelo STA.

4.39. Ora, adoptando-se o entendimento de que o processo de impugnação judicial é o meio processual adequado para impugnar actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de acto de liquidação, será possível concluir que não se está perante uma situação em que no processo judicial tributário pudesse ser utilizada a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois a sua aplicação no contencioso tributário tem natureza residual, uma vez que essas acções “*apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*” (vide artigo 145º, nº 3, do CPPT).⁹

4.40. Na verdade, a preocupação legislativa em afastar, das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a apreciação da legalidade de actos administrativos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, para além de resultar, desde logo, da directriz genérica de criação de um meio alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, resulta com clareza da alínea a), do nº 4, do artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril, em que se indicam entre os objectos possíveis do processo arbitral tributário “*os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação*”, pois esta especificação apenas se pode justificar por uma intenção legislativa no sentido de excluir dos objectos possíveis do processo arbitral a apreciação da legalidade dos actos que não comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação.

4.41. Por isso, a solução da questão da competência deste Tribunal Arbitral conexas com o conteúdo do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão dos dois actos de liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido, depende da análise daquele acto.

⁹ Uma outra conclusão que permite a referida delimitação dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa especial é a de que, restringindo-se a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD ao campo de aplicação do processo de impugnação judicial,

- 4.42. Ora, no caso em análise, não houve uma decisão expressa de indeferimento do pedido de revisão oficiosa dos actos de liquidação de imposto identificados mas sim a formação da presunção de indeferimento tácito.
- 4.43. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 57º, nº 1 da LGT, “o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses (...)”, sendo que, de acordo com o disposto no nº 5 do mesmo artigo, e “sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1, contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial” (sublinhado nosso).
- 4.44. Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 95º, nº 1 da LGT, “o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei”, sendo que o nº 2 do mesmo artigo elenca alguns dos actos que “podem ser lesivos, nomeadamente (...)”, “o indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação (...)” [alínea d)] (sublinhado nosso).¹⁰
- 4.45. Assim, face ao exposto nos pontos anteriores, será de concluir que, sendo a figura do indeferimento tácito uma ficção jurídica destinada a permitir, aos interessados, a reacção contenciosa contra o incumprimento dos prazos legais de decisão pela administração tributária, e tendo em conta que esse acto de indeferimento tácito comporta (ainda que não expresso), uma apreciação da legalidade do(s) acto(s) de liquidação subjacente(s), o meio processual adequado de reacção contenciosa ao mesmo será o da impugnação judicial (e não o da acção administrativa especial,

apenas se inserem nesta competência os pedidos de declaração de ilegalidade de actos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos liquidação que comportem a apreciação da legalidade destes actos.

como defende a Requerida na sua Resposta), a deduzir no prazo de 90 dias, após a formação da presunção de indeferimento tácito [nos termos do disposto no artigo 102º, nº 1, alínea a) do CPPT].¹¹

4.46. Nestes termos, é inequívoco que não assiste razão à Requerida quando afirma que “(...) tal indeferimento tácito não comporta (...) a apreciação da legalidade do ato de liquidação do tributo (...)” e que, por isso, “está fora das competências materiais do Tribunal Arbitral, a sindicância (...) do indeferimento tácito do pedido de revisão (...)”, porquanto este acto não pode “(...) ser objeto de impugnação judicial”.

4.47. Em consequência, conclui este Tribunal Arbitral que improcede a excepção da incompetência material no que diz respeito ao pedido de apreciação da legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa relativo aos actos de liquidação de Imposto do Selo (dos anos de 2011 e 2012), porquanto não há, como vimos, qualquer impropriedade do meio processual utilizado pela Requerente.

Da caducidade do direito de acção quanto à impugnação das liquidações do Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012

4.48. Tendo sido declarada improcedente a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral para apreciar o objecto imediato do pedido de pronúncia arbitral (pedido de apreciação da legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa relativo aos actos de liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012), cumpre agora analisar a excepção da caducidade do direito de acção, invocada pela Requerida, quanto ao pedido mediato subjacente nos autos, ou seja, quanto à tempestividade do pedido arbitral no que diz respeito à impugnação dos actos de liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012.

¹⁰ Neste âmbito, e como corolário do acima exposto, cite-se o Acórdão do STA nº 0407/2015, de 4 de Maio de 2016, nos termos do qual se refere que “o indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é susceptível de controlo judicial (...)”.

¹¹ Neste sentido, vide também o Acórdão do STA de 2 de Fevereiro de 2005 (Proc. nº 1171/04), o Acórdão do STA de 4 de Maio de 2005 (Proc. nº 1276/04), o Acórdão do STA de 6 de Outubro de 2005 (Proc. nº 1166/04) e o Acórdão do STA de 6 de Outubro de 2005 (Proc. nº 653/05).

4.49. No caso sub judice, como já foi acima referido, a Requerente pediu, em 5 de Abril de 2016, a revisão dos actos tributários de liquidação do Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012, com fundamento em *“injustiça notória ou grave”* (vide artigos 47º e seguintes do pedido de revisão dos actos tributários) ou caso assim não se entendesse *“(…) (por absurdo) (…) sempre a situação sub judice cairia no âmbito de aplicação do artigo 78º, nº 1 da LGT”* porquanto, segundo a Requerente, “no caso em apreço a liquidação do imposto ocorre por grosseiro erro imputável aos serviços” (vide artigos 67º e seguintes do pedido de revisão dos actos tributários), concluindo a Requerente o seu pedido de revisão que *“(…) seja por via do nº 1 seja por via do nº 2 do artigo 78º da LGT, o (…) pedido é tempestivo”* (vide artigo 73º do pedido de revisão dos actos tributários) (sublinhado nosso).

4.50. Como vimos, neste âmbito a Requerida entende que *“(…) quanto ao (…) pedido de declaração de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos atos tributários de liquidação do imposto (…) o mesmo é manifestamente extemporâneo”*, porquanto *“(…) tratando-se de liquidações referentes aos anos de 2011 e 2012, emitidas (e pagas) em 2012 e 2013, há muito que tinha terminado o prazo de pedido de constituição do Tribunal Arbitral (…)”*, concluindo assim que a *“verificação da caducidade importa a absolvição total ou parcial do pedido (…)”*.

4.51. Nesta matéria, refira-se, preliminarmente, que a natureza arbitral deste tribunal e a aplicação do regime de arbitragem tributária não acarretam qualquer modificação relativa à natureza, modalidades e forma de contagem dos prazos (como se extrai da leitura do RJAT) e, se dúvidas houvesse, dispõe o artigo 29º do RJAT a aplicação subsidiária das normas de natureza procedimental ou processual tributárias, das normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, do CPA e do CPC.

4.52. Em termos gerais, tendo em consideração o disposto no nº 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo,

nomeadamente, do “*termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte*” ou da “*formação da presunção de indeferimento tácito*”.

4.53. Por outro lado, de acordo com o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT, o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “*no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º do CPPT (...)*”.

4.54. No caso em análise, a Requerente solicita que seja “*revogada a decisão de indeferimento tácito (...) quanto ao pedido de revisão de actos tributários apresentado*” e seja declarada a “*(...) ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos actos tributários de liquidação de imposto de Selo sub judice (...)*”, ou seja, dos actos de liquidação de imposto do Selo respeitantes aos anos de 2011 e 2012 (datados de 7 de Novembro de 2012 e de 22 de Março de 2013, respectivamente).

4.55. Ora, tendo a Requerente sido notificada:

4.55.1. Da liquidação de Imposto do Selo do ano 2011, cuja nota de cobrança da “*Prestação Única*” de imposto tinha como data limite para pagamento voluntário “*20 de Dezembro de 2012*” e,

4.55.2. Da liquidação de Imposto do Selo do ano 2012, cujas notas de cobrança tinham como datas limite para pagamento voluntário, respectivamente “*Abril/2013*”, “*Julho/2013*” e “*Novembro/2013*” e,

E havendo a formação da presunção de indeferimento tácito relativo ao pedido de revisão das liquidações de Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012 (decorrido o prazo de quatro meses para a conclusão do procedimento tributário, “contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária”, ou seja, quatro meses a contar de 5 de Abril de 2016), facilmente se compreende que, em qualquer dos casos, a contagem do prazo acima referido nos pontos 4.52. e 4.53. para apresentação do pedido de constituição de Tribunal Arbitral

não se iniciará no dia seguinte ao termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias, mas sim no dia seguinte à data em que se presumiu o indeferimento tácito do pedido de revisão dos actos tributários de Imposto do Selo em crise (5 de Agosto de 2016) porquanto, legitimamente, também se peticiona a sindicância da legalidade do acto de indeferimento tácito daquele pedido de revisão dos referido actos tributários (cuja legalidade também se pretende sindicat).

4.56. Assim, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido interposto em 7 de Outubro de 2016, considera-se o mesmo tempestivo quanto à sindicância da legalidade do acto de indeferimento do pedido de revisão dos actos de liquidação de Imposto do Selo objecto do pedido, como forma de sindicat a legalidade das liquidações de Imposto do Selo respeitantes aos anos 2011 e 2012.

4.57. Nestes termos, conclui este Tribunal Arbitral que improcede a excepção da caducidade do direito de acção quanto à impugnação das liquidações do Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012 objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral.

4.58. Por último, atente-se ainda na questão levantada pela Requerida (incluída na defesa por impugnação mas respeitante à alegada intempestividade do pedido arbitral) de que não pode “(...) o Tribunal Arbitral considerar tempestivo o presente pedido, por não estarem, manifestamente, reunidos os pressupostos legais exigidos pelo art.º 78.º da LGT” porquanto entende a Requerida que “inexistindo erro imputável aos serviços, ou injustiça grave e notória conforme configurados pelo artigo 78.º da LGT, conclui-se não se encontrarem preenchidos os pressupostos para a revisão oficiosa, pelo que não pode o Tribunal Arbitral apreciar, tout court, a legalidade das liquidações”.

- 4.59. Em termos gerais, o artigo 78º da LGT prevê a revisão do acto tributário “*por iniciativa do sujeito passivo*” ou por iniciativa “*da administração tributária*”, aquela “*no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade*”, e esta “*no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços*”.
- 4.60. Contudo, tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão, conforme resulta não só dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade (artigo 266º, n.º 2 da CRP), bem como da própria lei escrita, ou seja do próprio artigo 78º, n.º 7 da LGT.¹²
- 4.61. Com efeito, a jurisprudência do “*STA tem-se pronunciado no sentido de que o sujeito passivo pode pedir a revisão do acto tributário (...) no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços (...)” porquanto “*(...) tal como sucede relativamente a qualquer ato tributário, independentemente de poder usar os meios de defesa normais (reclamação graciosa, recurso hierárquico e impugnação judicial), o contribuinte pode também pedir a revisão do ato tributário no prazo de reclamação administrativa com fundamento em qualquer ilegalidade (...)*”, podendo “*ainda solicitar à administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação, que esta revogue o ato com fundamento em erro imputável aos serviços*”,*

¹² Neste sentido, de acordo com o defendido no Acórdão do STA n.º 01009/10, de 22/03/2011, “*a revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária pode efectuar-se a pedido do contribuinte, como resulta do art. 78.º, n.º 7 da LGT e 86º, n.º 4, alínea a) do CPPT, bem como dos princípios da legalidade, justiça, igualdade e imparcialidade - art. 266º, n.º 2 da CRP*”.

Também de acordo com o disposto no Acórdão do STA de 20/03/2002 (rec 26.580), citado no Acórdão do STA n.º 01009/10, de 22/03/2011, se defende que “*face a tais princípios, não se vê como possa a Administração demitir-se legalmente de tomar a iniciativa de revisão do acto quando demandada para o fazer através de pedido dos interessados já que tem o dever legal de decidir os pedidos destes, no domínio das suas atribuições, sendo que o dever de pronúncia constitui, de resto, um princípio abertamente assumido pelo art. 9º do CPA, no domínio do procedimento administrativo mas aqui também aplicável (...)*”, sendo que “*é claro que a revisão do acto tributário, na sua dimensão de acto a favor do contribuinte, que é a dimensão que aqui importa ter em conta, acaba por implicar um alargamento do prazo de estabilidade da situação tributária a que se refere. Mas uma tal consequência não é uma objecção que o intérprete possa colocar (...) pois a adopção, pelo legislador, da possibilidade de revisão do acto pressupõe exactamente o equacionamento dessa questão e a sua resolução no sentido de fazer, dentro de certos condicionamentos (...) outros valores para além da segurança jurídica a prazo certo*” (sublinhado nosso).

sendo “assim (...) de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do ato de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa” (sublinhado nosso).¹³

4.62. O referido nos pontos anteriores está também expresso no Acórdão do STA de 11 de Maio de 2015 (Proc. n.º 0319/05), nos termos do qual se entendeu que “o art. 78.º da LGT prevê a revisão do ato tributário por iniciativa do sujeito passivo ou da administração tributária, aquela no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, e esta no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”, sendo que “tal não significa que o contribuinte não possa, no prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão”, conforme “resulta, desde logo, dos princípios da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade (...)” (sublinhado nosso).

4.63. Quanto ao “erro imputável aos serviços constante do art. 78.º, n.º 1 in fine da LGT (...)”, têm sido entendido pela jurisprudência do STA, nomeadamente, no Acórdão n.º 01009/10, de 22/03/2011 que aquele “(...) compreende o erro de direito (...) que não apenas o simples lapso, erro material ou de facto, como aliás esclarece o n.º 3 do artigo 78.º da LGT, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 55-B/04, de 30 de Dezembro”.¹⁴

4.64. Aliás, conforme se refere no Acórdão do STA de 12/12/2001 (rec. 26.233), citado no Acórdão identificado no ponto anterior, “havendo erro de direito na liquidação (...) e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro (...)”, sendo “(...) esta imputabilidade aos serviços (...) independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro já que a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em

¹³ Neste sentido, vide Acórdão do STA de 18 de Junho de 2014 (processo n.º 0862/13) e Acórdão do STA de 29 de Maio de 2013 (processo n.º 140/13) referido naquele.

¹⁴ Neste sentido, cfr. Casalta Nabais, “A Revisão dos Actos Tributários”, in “Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal”, Volume III, Coimbra, Almedina, 2010, p. 236).

conformidade com a lei (arts. 266º, n.º 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços” (sublinhado nosso).¹⁵

4.65. No caso sub judice, a Requerente pediu, em 5 de Abril de 2016, a revisão dos actos tributários de liquidação do Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012, porquanto entendeu que existia uma injustiça notória ou grave e, caso assim não se entendesse, sempre existiria, nas liquidações de Imposto em crise, “(...) *grosseiro erro imputável aos serviços*”.

4.66. Neste âmbito, como tem vindo a decidir o STA, “*embora o conceito de erro imputável aos serviços (...) não compreenda todo e qualquer vício (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só erros, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro*” (sublinhado nosso).¹⁶

¹⁵ No mesmo sentido, vide os Acórdãos do STA de 06/02/2002 (rec. 26.690), de 05/06/2002 (rec. 392/02), de 12/12/2001 (rec. 26.233), de 16/01/2002 (rec. 26.391), de 30/01/2002 (rec. 26.231), de 20/03/2002 (rec. 26.580) e de 10/07/2002 (rec. 26.668).

¹⁶ Neste sentido, vide Acórdão do STA de 6 de Fevereiro de 2013 (processo nº 839/11), referido no Acórdão do STA de 4 de Maio de 2016 (processo nº 0407/15).

4.67. No caso em análise, quer no pedido de revisão dos actos de liquidação, quer no pedido de pronúncia arbitral, é pretendida a sindicância da legalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012, sendo para tal necessário verificar os pressupostos de facto e de direito que as originaram e, em consequência, aferir da legalidade das mesmas.

4.68. Assim, como acima já vimos, a Requerente podia efectuar o referido pedido de revisão no prazo de quatro anos, com base em erro imputável aos serviços, sendo por isso aquele pedido de revisão tempestivo, como também o é o pedido arbitral subsequentemente interposto.

5. SANEADOR

5.1. 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 [conforme análise efectuada no Capítulo 4 desta Decisão (“*Questões Prévias*”), para a qual aqui remetemos].

5.2. 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.

5.3. O Tribunal é competente quanto à apreciação de parte do pedido de pronúncia arbitral formulado pelo Requerente [conforme análise efectuada no Capítulo 4 desta Decisão (“*Questões Prévias*”), para a qual aqui se remete].

5.4. A cumulação de pedidos aqui efectuada pelo 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.

5.5. Não foram suscitadas outras excepções de que cumpra conhecer para além das suscitadas pela Requerida (vide análise no Capítulo 4 desta Decisão).

5.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

6. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

6.1. Consideram-se como provados os seguintes factos (suportados pelos documentos a seguir identificados, anexados pela Requerente, bem como pelo processo administrativo, anexado pela Requerida):

6.1.1. A Requerente é proprietária do prédio urbano sito na ..., nº..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o nº ... e inscrito na matriz predial urbana, desde 2006, sob o artigo matricial nº ... (extinto artigo...), da freguesia do ... (extinta freguesia de ...), conforme cópia da Caderneta Predial Urbana, anexada com o pedido (doc. nº 4 e 5).

6.1.2. O referido prédio urbano encontra-se constituído em regime de propriedade vertical (ou total), sendo composto por 6 pisos, destinando-se, à data a que se reportam as liquidações de imposto, a comércio e habitação, num total de treze andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sendo que destas treze apenas dez tinham afectação habitacional, conforme cópia da Caderneta Predial Urbana, anexada com o pedido (doc. nº 5).¹⁷

6.1.3. O VPT total do referido prédio urbano era, em 2011, de EUR 1.239.100,00, determinado no âmbito de avaliação realizada em 2 de Outubro de 2009, sendo que o somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente destinadas à habitação era de EUR 1.048.110,00

¹⁷ Na cópia da Caderneta Predial Urbana mais actualizada (anexada ao processo como doc. nº 4), verifica-se que o referido prédio urbano encontra-se constituído em regime de propriedade vertical ou total, sendo composto por 6 pisos, num total de treze andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, destinando-se a comércio (2), serviços (1) e habitação (10).

(conforme resulta do somatório dos VPT individualmente considerados para efeitos de emissão das notas de liquidação de Imposto do Selo de 2011), cujas cópias das notas de cobrança foram anexadas com o pedido (*doc. nº 7 a 17*).¹⁸

- 6.1.4. O VPT de cada uma das divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente) destinadas à habitação, incluídas nas notas de liquidação de Imposto do Selo de 2011, situava-se entre os EUR 33.550,00 (valor atribuído ao andar denominado por “*RC E*”) e os EUR 102.950,00 (valor atribuído ao “*5 D*” e ao “*5 E*”), conforme cópia da Caderneta Predial Urbana, anexada com o pedido (*doc. nº 5*).
- 6.1.5. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento da “*Prestação Única*” relativa à liquidação de Imposto do Selo (cujas liquidações que lhe deram origem são datadas de 7 Novembro de 2012), referentes ao ano 2011 (cuja data limite de pagamento era “*20 de Dezembro de 2012*”), respeitantes ao imóvel acima identificado (vide pontos 6.1.1. e 6.1.2.), conforme cópias dos respectivos documentos de cobrança anexados com o pedido (*docs. nº 7 a 17*) [os montantes estão expressos em Euro (EUR)]:

¹⁸ Neste VPT total considerado pela Requerida foi incluído o VPT parcial do “*RC E*” (EUR 33.550,00) que, à data, estava classificado como tendo afectação habitacional, de acordo com a descrição constante da cópia da Caderneta Predial anexada, pela Requerente, como doc. nº 5.

| IDENTIFICAÇÃO NOTAS DE COBRANÇA DE IMPOSTO DO SELO RELATIVO AO ANO 2011 | | | | | |
|--|--------------|---------------------|-----------------|----------------------------|---|
| Nº DOCUMENTO | ANDAR | VPT | COLECTA | PRESTAÇÃO ÚNICA | DOC. ANEXO AO PEDIDO |
| 2012 ... | RC | 33.550,00 | 167,75 | 167,75 | 7 |
| 2012 ... | 1 D | 99.440,00 | 497,20 | 497,20 | 8 |
| 2012 ... | 1 E | 99.440,00 | 497,20 | 497,20 | 9 |
| 2012 ... | 2 D | 100.970,00 | 504,85 | 504,85 | 10 |
| 2012 ... | 2 E | 100.970,00 | 504,85 | 504,85 | 11 |
| 2012 ... | 3 D | 101.960,00 | 509,80 | 509,80 | 12 |
| 2012 ... | 3 E | 101.960,00 | 509,80 | 509,80 | 13 |
| 2012 ... | 4 D | 101.960,00 | 509,80 | 509,80 | 14 |
| 2012 ... | 4 E | 101.960,00 | 509,80 | 509,80 | 15 |
| 2012 ... | 5 D | 102.950,00 | 514,75 | 514,75 | 16 |
| 2012 ... | 5 E | 102.950,00 | 514,75 | 514,75 | 17 |
| TOTAL | | 1.048.110,00 | 5.240,55 | | |

- 6.1.6. Para efeitos de determinação da incidência de Imposto do Selo da verba 28 sobre diversas partes autónomas do imóvel (acima identificadas), foi considerado pela Requerida (i) o somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional (o qual ascendia, conforme já referido no ponto 6.1.3. e no ponto 6.1.5., a EUR 1.048.110,00 e (ii) a afectação habitacional das referidas partes autónomas.
- 6.1.7. Para efeitos de liquidação do imposto, a Requerida aplicou a taxa de 0,5% de Imposto do Selo sobre o VPT individual de cada uma das fracções destinadas à habitação acima identificadas no ponto 6.1.5.

- 6.1.8. A Requerente efectuou o pagamento das notas de cobrança identificadas no ponto 6.1.5., supra, em 19 de Dezembro de 2012, conforme cópias dos respectivos documentos de transferência bancária "...", anexados com o pedido.
- 6.1.9. O somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente destinadas à habitação era, a 31 de Dezembro de 2012, de EUR 1.087.414,15 (conforme resulta do somatório dos VPT individualmente considerados para efeitos de emissão das notas de liquidação de Imposto do Selo de 2012), cujas cópias das notas de cobrança foram anexadas com o pedido (*doc. n.º 19 a 50*).¹⁹
- 6.1.10. O VPT de cada uma das divisões (ou partes susceptíveis de utilização independente) destinadas à habitação, incluídas nas notas de liquidação de Imposto do Selo de 2012, situava-se entre os EUR 34.808,13 (valor atribuído ao andar denominado por "RC E") e os EUR 106.810,63 (valor atribuído ao "5 D" e ao "5 E"), conforme cópia da Caderneta Predial Urbana, anexada com o pedido (*doc. n.º 5*).
- 6.1.11. A Requerente foi notificada das notas de cobrança para pagamento das três prestações relativas à liquidação de Imposto do Selo (cujas liquidações que lhe deram origem são datadas de 22 de Março de 2013), referentes ao ano 2012 (cuja data limite de pagamento era, respectivamente, "Abril/2013", "Julho/2013" e "Novembro/2013"), respeitantes ao imóvel acima identificado (vide pontos 6.1.1. e 6.1.2.), conforme cópias dos respectivos documentos de cobrança anexados com o pedido (*docs. n.º 19 a 50*) [os montantes estão expressos em Euro (EUR)]:

¹⁹ Neste âmbito, o Tribunal Arbitral considerou, em conformidade com o indicado nas notas de cobrança, cujas cópias foram anexadas pela Requerente, relativas ao ano de 2012, que no VPT total indicado naquelas notas de cobrança, relativo às fracções com afectação habitacional (conforme considerado pela Requerida), esta incluiu o VPT parcial do "RC E" (EUR 34.808,13), à semelhança do ano de 2011, porquanto esta fracção estaria ainda classificada como tendo afectação habitacional (de acordo com a descrição constante da cópia da Caderneta Predial anexada, pela Requerente, como doc. n.º 5).

| IDENTIFICAÇÃO NOTAS DE COBRANÇA DE IMPOSTO DO SELO RELATIVO AO ANO 2012 | | | | | |
|--|--------------|-------------------|-----------------|------------------|---|
| Nº DOCUMENTO | ANDAR | VPT | COLECTA | PRESTAÇÃO | DOC. ANEXO AO PEDIDO |
| 2013 ... | RC | 34.808,13 | 348,08 | 174,04 | 19 |
| 2013 ... | | | | 174,04 | 30 |
| 2013 ... | 1 D | 103.169,00 | 1.031,69 | 343,91 | 20 |
| 2013 ... | | | | 343,89 | 31 |
| 2013 ... | | | | 343,89 | 41 |
| 2013 ... | 1 E | 103.169,00 | 1.031,69 | 343,91 | 21 |
| 2013 ... | | | | 343,89 | 32 |
| 2013 ... | | | | 343,89 | 42 |
| 2013 ... | 2 D | 104.756,38 | 1.047,56 | 349,20 | 22 |
| 2013 ... | | | | 349,18 | 33 |
| 2013 ... | | | | 349,18 | 43 |
| 2013 ... | 2 E | 104.756,38 | 1.047,56 | 349,20 | 23 |
| 2013 ... | | | | 349,18 | 34 |
| 2013 ... | | | | 349,18 | 44 |
| 2013 ... | 3 D | 105.783,50 | 1.057,84 | 352,62 | 24 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 35 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 45 |
| 2013 ... | 3 E | 105.783,50 | 1.057,84 | 352,62 | 25 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 36 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 46 |
| 2013 ... | 4 D | 105.783,50 | 1.057,84 | 352,62 | 26 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 37 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 47 |

| | | | | | |
|-----------------|-----|---------------------|------------------|--------|-----------|
| 2013 ... | 4 E | 105.783,50 | 1.057,84 | 352,62 | 27 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 38 |
| 2013 ... | | | | 352,61 | 48 |
| 2013 ... | 5 D | 106.810,63 | 1.068,11 | 356,05 | 28 |
| 2013 ... | | | | 356,03 | 39 |
| 2013 ... | | | | 356,03 | 49 |
| 2013 ... | 5 E | 106.810,63 | 1.068,11 | 356,05 | 29 |
| 2013 ... | | | | 356,03 | 40 |
| 2013 ... | | | | 356,03 | 50 |
| TOTAL | | 1.087.414,15 | 10.874,16 | | |

- 6.1.12. Para efeitos de determinação da incidência de Imposto do Selo da verba 28 sobre diversas partes autónomas do imóvel (acima identificadas), foi considerado pela Requerida (i) o somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional (o qual ascendia, em 31 de Dezembro de 2012, a EUR 1.087.414,15, ou seja, era superior a EUR 1.000.000,00) e (ii) a afectação habitacional das referidas partes autónomas.
- 6.1.13. Para efeitos de liquidação do imposto, a Requerida aplicou a taxa de 1% de Imposto do Selo sobre o VPT individual de cada uma das fracções destinadas à habitação acima identificadas no ponto 6.1.11.
- 6.1.14. A Requerente efectuou o pagamento das notas de cobrança identificadas no ponto 6.1.11., supra, em 26 de Abril de 2013, 17 de Julho de 2013 e 27 de Novembro de 2013, respectivamente, conforme cópias dos respectivos documentos de transferência bancária "...", anexados com o pedido.
- 6.1.15. A Requerente apresentou, em 5 de Abril de 2016, um pedido de revisão dos actos tributários de liquidação do Imposto do Selo respeitante aos anos de 2011 e 2012, relativos às notas de cobrança acima identificadas (vide ponto 6.1.5 e 6.1.11.).

6.1.16. A Requerida não se pronunciou relativamente a este pedido de revisão de acto tributário, pelo que a Requerente legalmente presumiu, em 5 de Agosto de 2016, o indeferimento tácito do mesmo.

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

Dos factos não provados

6.3. No que diz respeito às liquidações de imposto relativas ao ano de 2012, não ficou inequivocamente provada a natureza (serviços ou habitacional) da divisão susceptível de utilização independente identificada como “RC E”.

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

7. MATÉRIA DE DIREITO

7.1. No caso em análise, julgadas improcedentes as excepções deduzidas pelas Requerida (vide Capítulo 4. desta Decisão), e tendo sido este Tribunal Arbitral considerado competente para conhecer do pedido arbitral apresentado, cumpre agora proceder à análise da factualidade dada como provada de modo a aferir a (i)legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão dos actos de liquidação de Imposto do Selo identificados, relativos aos anos de 2011 e 2012, bem como aferir da (i)legalidade das liquidações de Imposto do Selo respeitantes àqueles dois anos.

7.2. Nesta conformidade, para efeitos do exposto no ponto anterior, será importante dar resposta à seguinte questão de direito controvertida (subjacente ao Pedido de Pronúncia Arbitral):

- 7.2.1. 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?
- 7.3. Neste âmbito, a Requerente defende que *“nos prédios em regime propriedade total com andares susceptíveis de utilização independente, como valores patrimoniais próprios, não é admissível a soma aritmética desses valores de forma a alcançar-se o VPT de € 1.000.000,00 ou superior, para aplicar a verba 28.1 da tabela anexa ao CIS”*.
- 7.4. Por outro lado, entende a Requerida que as liquidações impugnadas configuram *“(…) uma correta aplicação da lei aos factos”*, sendo que *“a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afetações”*.
- 7.5. Ora, para efeitos de responder à questão acima enunciada no ponto 7.2.1., será importante analisar as alterações decorrentes da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro (ou seja, o aditamento à TGIS da verba 28) porquanto aquele diploma *“introduziu um conjunto de alterações nos diplomas codificadores de três impostos – IRS, IRC e Imposto do Selo – assim como na Lei Geral Tributária, entre as quais a norma em análise, todas norteadas à obtenção suplementar de receita fiscal e, em geral, a contrariar o desequilíbrio orçamental”*.²⁰²¹

²⁰ De acordo com alteração introduzida pelo referido diploma, a verba 28 da TGIS passou a ter a seguinte redacção (negrito nosso):

*“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 1.000.000,00 – sobre o VPT para efeito de IMI:
28.1 - **Por prédio com afectação habitacional - 1%.***

- 7.6. Com efeito, em 2012, “invocando os princípios da equidade social e justiça fiscal, foi agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias (...)”, tendo sido introduzidas “(...) medidas de reforço de combate à fraude e evasão fiscal (...) a que se somou a introdução, no âmbito do Imposto do Selo, da tributação de situações jurídicas (...), que se entendeu capazes de suportar esforço fiscal acrescidos, distribuindo desse modo mais equitativamente o sacrifício para atingir a consolidação orçamental exigido aos contribuintes” (sublinhado nosso).²²
- 7.7. E se dúvidas houvesse quanto à alegada inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, por alegada violação dos princípios da proporcionalidade, da igualdade e da capacidade contributiva, nesta matéria pronunciou-se o Tribunal Constitucional, nomeadamente, no âmbito do Acórdão de 11 de Novembro de 2015 (processo nº 542/14), nos termos do qual decidiu “(...) não julgar inconstitucional a norma da verba 28. e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/20121, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00”, “não se verificando a violação de parâmetros de constitucionalidade (...), nem quaisquer outros (...)” (sublinhado nosso).²³²⁴
- 7.8. Com efeito, e no que diz respeito ao princípio da igualdade tributária e capacidade contributiva, afasta aquele Tribunal a “névoa” da inconstitucionalidade, porquanto:

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%*

²¹ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional nº 590/2015, de 11 de Novembro (processo nº 542/14) - ponto 9.

²² Vide nota de rodapé anterior.

²³ E já se referindo às alterações introduzidas pela Lei nº 83-C/20123 de 31 de Dezembro.

²⁴ Com efeito, conclui o Tribunal Constitucional que “(...) a verba 28 da TGIS não enferma de nenhuma inconstitucionalidade, inexistindo qualquer violação dos princípios constitucionais conformadores da lei fiscal, especificamente, dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade (...)”.

7.8.1. *“Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao (...) da generalidade dos prédios urbanos com afectação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é susceptível de fundar a imposição de contributo acrescido para saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido princípio da equidade social na austeridade”* (sublinhado nosso).

7.8.2. Por outro lado, esclarece ainda aquele Acórdão que *“o princípio constitucional da igualdade tributária (...) encontra concretização na generalidade e na uniformidade dos impostos”,* sendo que *“generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...)”* e *“uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos”* (sublinhado nosso).²⁵

7.9. E tal critério, como sublinha Casalta Nabais, citado naquele Acórdão, encontra-se no princípio da capacidade contributiva, ao implicar *“(...) igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)”*.²⁶

7.10. Ora, *“como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva (...) afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários se atenha a revelações de capacidade contributiva (...)”* (sublinhado nosso).^{27 28}

7.11. Por outro lado, o mesmo Acórdão refere que *“o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais”,* ou seja, *“o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador e certas exigências de*

²⁵ Neste sentido, é citado Teixeira Ribeiro, in *“Lições de Finanças Públicas”,* 5ª Edição, pág. 261.

²⁶ In *“Direito Fiscal”,* 7ª Edição, 2012, pág. 155.

²⁷ Vide Casalta Nabais, obra citada na nota de rodapé anterior, pág. 157.

²⁸ Neste mesmo sentido, vide AC TC n.º 84/20103, citado no AC TC n.º 590/2015, de 11 de Novembro.

*praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também ao cumprimento das finalidades do sistema fiscal”.*²⁹

7.12. Assim, e em suma, “(...) o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas”, seja “na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem excepção”, seja “na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em situações iguais e de modo diferente os contribuintes que se encontram em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva”, seja ainda “na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional” (sublinhado nosso).³⁰

7.13. Nestes termos, “a incidência do Imposto do Selo (...) remete aqui, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo (...) para a regulação constante do Código do IMI (...)”, sendo que “a doutrina atribui-lhe mesmo a condição de taxa adicional de IMI, dirigido a discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes (...) explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que o reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado” (sublinhado nosso).³¹

7.14. Por outro lado, e no que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, afasta também aquele Tribunal qualquer inconstitucionalidade porquanto (e cite-se):

7.14.1. “O legislador não visou apenas por este meio o objectivo de reequilíbrio das contas públicas (...) pretendeu (...) alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de

²⁹ Neste sentido, vide AC TC n.º 84/2003.

³⁰ Neste sentido, vide AC TC n.º 695/2014.

³¹ Vide José Maria Fernando Pires, in “Lições de Imposto sobre o Património”, Coimbra, 3ª Edição, 2015, pág. 504 e pág. 506.

elevado valor e (...) como instrumento de obtenção de mais receita e (...) de alívio do esforço que pudesse vir a incidir sobre outras fontes de receita ou sobre a redução da despesa pública, com vista a cumprir as metas do défice público, não sofre dúvidas que as verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba nº 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir” (sublinhado nosso).

7.14.2. Assim, “enquanto medida fiscal dirigida a afectar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos com vocação habitacional e de mais alto valor, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade” (sublinhado nosso).

7.15. Nestes termos, fica desde já aqui afastada, pelas razões acima expostas, qualquer dúvida quanto à inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS, no que diz respeito aos princípios constitucionais supra referidos.

Da incidência do imposto

7.16. Neste âmbito, conforme acima já referido, importa analisar a essência da verba nº 28 da TGIS (aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, em vigor desde 30 de Outubro de 2012) porquanto, apesar deste diploma 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*”.

- 7.17. 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.
- 7.18. 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).
- 7.19. 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*”.
- 7.20. 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 (...)*” (sublinhado nosso).
- 7.21. 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*”.

- 7.22. 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".
- 7.23. Assim, daqui pode concluir-se que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical, com afectação habitacional, devem ser consideradas como "prédios urbanos habitacionais".
- 7.24. 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).
- 7.25. 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.
- 7.26. Na verdade, nem na verba n.º 28 da TGIS, nem no disposto no Código do IMI, nada indicia uma justificação para essa diferenciação sendo 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 LGT).^{32 33}

7.27. 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.³⁴

7.28. 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.

7.29. 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”*³⁵, 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).³⁶

7.30. Por último, importará ainda reforçar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28 da TGIS (em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil³⁷), tendo em

³² Neste âmbito, atente-se no disposto no artigo 12º, nº 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*”.

³³ Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho de 2014.

³⁴ 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.

³⁵ Vide Decisão Arbitral nº 50/2013-T, de 29 de Outubro de 2013.

³⁶ Que é o Código do IMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo.

³⁷ 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.

consideração as circunstâncias em que a norma foi elaborada, bem como as condições específicas do tempo em que a mesma foi e é aplicada.

- 7.31. Com efeito, e como acima já foi referido, 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.
- 7.32. Na verdade, entendemos ser isso mesmo que se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República³⁸, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.³⁹
- 7.33. Com efeito, a fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta pois, como vimos, 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).
- 7.34. 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

³⁸ Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, nº 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

³⁹ 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).

- 7.35. 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.
- 7.36. 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.
- 7.37. 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.
- 7.38. Neste sentido se pronunciou o Acórdão do STA nº 0560/16, de 29 de Setembro de 2016, no sentido que *“relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000. Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação”* (sublinhado nosso).⁴⁰

- 7.39. No caso em análise, se o prédio identificado nos autos se encontrasse em regime de propriedade horizontal, era claro que nenhuma das divisões habitacionais passíveis de utilização independente, que dele fazem parte, estaria sujeita à incidência do novo imposto, porquanto em nenhuma delas o VPT, individualmente considerado, ultrapassa o limite de EUR 1.000.000,00 definido pela lei (vide pontos 6.1.4. e 6.1.9., supra).
- 7.40. 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).
- 7.41. 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.⁴¹
- 7.42. E, tendo em conta toda a realidade social e económica muitas vezes subjacente 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.
- 7.43. Com efeito, analisando a situação *sub judice*, e como já referido no ponto 7.39., supra, constata-se que o VPT dos andares (unidades autónomas) com afectação habitacional no imóvel acima descrito (ponto 6.1.1. e 6.1.2., supra) varia:

⁴⁰ Neste sentido, cfr. Acórdão do STA de 9 de Setembro de 2015 (rec. n.º 047/15), secundado pelos Acórdãos do STA de 27 de Abril de 2016 (rec. n.º 1534/15), de 24 de Maio de 2016 (recs. n.ºs 1344/15 e 1352/15), de 4 de Maio de 2016, (recs. n.ºs 166/16, 1504/15 e 172/16) e de 29 de Junho de 2016 (rec. n.º 408/15).

⁴¹ Uma vez que a lei não impõe a obrigação de constituição do prédio em regime de propriedade horizontal.

- 7.43.1. Para o ano de 2011, entre o valor mais baixo de EUR 33.550,00 (relativo ao andar identificado como “RC E”, conforme doc. nº 5, anexado com o pedido) e o valor mais alto de EUR 102.950,00 (relativo aos andares identificados como “5 D” e “5 E”, conforme doc. nº 5, anexado com o pedido) pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o referido VPT é sempre inferior a EUR 1.000.000,00;
- 7.43.2. Para o ano de 2012, entre o valor mais baixo de EUR 34.808,13 (relativo ao andar identificado como “RC E”, conforme doc. nº 5, anexado com o pedido) e o valor mais alto de EUR 106.810,63 (relativo aos andares identificados como “5 D” e “5 E”, conforme doc. nº 5, anexado com o pedido) pelo que, em qualquer um deles, individualmente considerado, o referido VPT é sempre inferior a EUR 1.000.000,00.
- 7.44. Assim, face ao acima exposto, a resposta a dar à questão acima colocada (vide ponto 7.2.1.) será a de que a sujeição a Imposto do Selo, para efeitos da verba 28º da TGIS, é determinada pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional e não pelo VPT global do prédio, pelo que será de concluir que sobre os andares com afectação habitacional (do prédio identificado 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, relativos ao ano de 2011 e 2012, objecto do Pedido de Pronúncia Arbitral apresentado pela Requerente, com fundamento em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.⁴²⁴³

Do reembolso do imposto pago com juros indemnizatórios

- 7.45. No que diz respeito ao pagamento de juros indemnizatórios, de acordo com o disposto no nº 5, do artigo 24.º do RJAT “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no*

⁴² Neste sentido, vide nomeadamente, Decisão Arbitral nº 368/2014-T, de 18 de Dezembro de 2014, emitida pela signatária.

⁴³ Neste sentido, se pronunciou também o Acórdão do STA nº 01354/15, de 2 de Março de 2016, nos termos já referidos para o Acórdão do STA nº 0560/16, de 29 de Setembro de 2016 (vide ponto 7.38., supra).

Código de Procedimento e de Processo Tributário”, daqui resultando que uma decisão arbitral não se limita à apreciação da legalidade do acto tributário.

- 7.46. De igual modo, de acordo com o disposto no artigo 24º, nº 1, alínea b) do RJAT, deverá ser entendido que o pedido de juros indemnizatórios é uma pretensão relativa a actos tributários (v.g. de liquidação), que visa explicitar/concretizar o conteúdo do dever de *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.
- 7.47. Como refere Jorge Lopes de Sousa *“insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD a fixação dos efeitos da decisão arbitral que podem ser definidos em processo de impugnação judicial, designadamente, a anulação dos actos cuja declaração de ilegalidade é pedida, a condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios (...)”* (sublinhado nosso).^{44 45}
- 7.48. Assim, nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43º, nºs 1 e 2, e 100º da LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 7.49. Nestes termos, o direito a juros indemnizatórios dependerá sempre da verificação de um erro imputável aos serviços da Requerida, do qual tenha resultado um pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 7.50. Na sequência da declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo acima já identificados (vide ponto 7.44.) e, nos termos do disposto na alínea b),

⁴⁴ Vide Leite de Campos, Diogo, Silva Rodrigues, Benjamim, Sousa, Jorge Lopes, in *“Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”*, 4.ª Ed., 2012, página 116).

⁴⁵ Sobre a temática dos juros indemnizatórios pode ver-se do mesmo autor (Sousa, Jorge Lopes), Juros nas relações tributárias, in *“Problemas fundamentais do Direito Tributário”*, Lisboa, 1999, página 155 e sgts).

do nº 1, do artigo 24º do RJAT (em conformidade com o que aí se estabelece), “*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 restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”, pelo que terá de haver lugar ao reembolso dos montantes pagos pela Requerente, relativos ao Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.

7.51. Assim, face ao estabelecido no artigo 61º do CPPT, estando preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios (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 nº 1, do artigo 43º da LGT), a Requerente terá direito a juros indemnizatórios, à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas, no âmbito das liquidações de Imposto do Selo respeitantes aos anos de 2011 e 2012 (objecto do pedido de pronúncia arbitral), os quais serão contados de acordo com o disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT, ou seja, desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

7.52. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 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*”.

7.53. Assim, nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a Parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.

7.54. Neste âmbito, o n.º 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.

7.55. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída, à Requerida, a responsabilidade integral pelas custas, de acordo com o disposto no artigo 12.º, n.º 2 do RJAT e artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

8. DECISÃO

8.1. Tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

8.1.1. Julgar improcedente a excepção da incompetência material do Tribunal Arbitral, quanto ao pedido de sindicância da legalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo dos anos de 2011 e 2012;

8.1.2. Julgar improcedente a excepção da intempestividade do pedido de pronúncia arbitral quanto à apreciação da legalidade das liquidações de Imposto do Selo respeitantes aos anos de 2011 e 2012;

8.1.3. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, condenando a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade do acto de indeferimento tácito do pedido de revisão das liquidações de Imposto do Selo relativas aos anos de 2011 e 2012, anulando-o, bem como quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo, datadas de 7 de Novembro de 2012 e de 22 de Março de 2013 (respectivamente), com fundamento em vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, anulando-se os respectivos actos tributários de liquidação de imposto identificados, com a consequente devolução das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;

8.1.4. Condenar a Requerida no pagamento integral 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 16.114,71.

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 1.224,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Março de 2017

O Árbitro

Sílvia Oliveira