

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 242/2016-T

Tema: IS – Partes de prédio suscetíveis de utilização independente; Verba n.º 28.1 da Tabela Geral de Imposto de Selo; pedido de revisão oficiosa.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 26.04.2016, A..., LDA, contribuinte fiscal número..., com sede no ..., ..., ..., Lisboa, requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à apreciação do indeferimento do pedido de revisão oficiosa das liquidações de imposto de selo (verba n.º 28.1 da Tabela Geral), e bem assim dos cinco atos subjacentes de liquidação de imposto no valor de € 2.084,70, € 2.084,70, € 2.105,60, € 2.126,40 e € 2.126,40 perfazendo o valor total de € 10.527,80, efetuadas pela Requerida referentes ao ano de 2013 e incidentes sobre prédio sito na do imóvel sito no ..., nºs ... e ..., em Lisboa, atualmente inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, melhor identificado na caderneta predial urbana emitida em 26 de Março de 2014 e que correspondia ao artigo U-... da matriz urbana da (extinta) freguesia de

O Requerente alegando ter pago o valor das liquidações pede, ainda, a condenação da Requerida a restituir os montantes pagos e a pagar-lhe juros indemnizatórios sobre tais valores.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do art. 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 14-07-2016.

3. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, sinteticamente, os seguintes:

- a. A Requerente é proprietária do imóvel sito no ..., nºs ... e ..., em Lisboa, atualmente inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho de Lisboa, melhor identificado na caderneta predial urbana emitida em 26 de março de 2014 e que correspondia ao artigo U-... da matriz urbana da (extinta) freguesia de
- b. O imóvel encontra-se dividido em sete andares ou divisões com utilização independente, tudo conforme melhor se descreve nas respetivas inscrições matriciais, em que os cinco andares, que foram objeto das liquidações contestadas, constam com afetação habitacional.
- c. De acordo com a caderneta predial aos referidos cinco andares correspondem, respetivamente os seguintes valores patrimoniais tributários: € 208.470,00, € 208.470,00, € 210.560,00, € 212.640,00 e € 212.640,00.
- d. A Requerente procedeu ao pagamento integral, em sede de execução fiscal, de todas as importâncias liquidadas a título de Imposto de Selo acima referidas.
- e. A Requerente apresentou um pedido de revisão das liquidações em causa ao abrigo do artigo 78º da LGT, recebida pela Requerida em 28.09.2015, não tendo obtido resposta até à data da apresentação do presente pedido de constituição do Tribunal Arbitral.
- f. Tal como se peticiona no presente processo em relação às liquidações do ano de 2013, a Requerente contestou as do ano anterior perante tribunal arbitral, sendo que

- as mesmas foram declaradas ilegais e anuladas por decisão transitada em julgado, tendo a Requerida já restituído o montante indevidamente cobrado, e declarado que os andares em causa não se encontram sujeitos a imposto.
- g. Os atos aqui em crise assentam no mesmo erro sobre os pressupostos de facto e de direito da aplicação da referida verba 28 da TGIS que conduziu à anulação dos anteriores, estando inquinados do mesmo vício de violação de lei.
 - h. Dispõe a verba n.º 28.1 da TGIS que pela propriedade de cada prédio urbano com afetação habitacional cujo VPT constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000, incide imposto do selo sobre o seu VPT utilizado para efeito de IMI.
 - i. Tratando-se de um prédio como o dos autos, que integra andares ou divisões com utilização independente, a sujeição a imposto do selo é determinada, não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT desses andares ou divisões.
 - j. Nos termos do CIMI, cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial (art.º 12.º n.º 3 do CIMI).
 - k. Sendo o VPT de cada um dos andares constantes da matriz, nos termos do CIMI, inferior a € 1.000.000, não incide o imposto do selo da verba n.º 28.1 da TGIS, aqui impugnado.
 - l. Os atos de liquidação ora impugnados são ilegais por violação da norma de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS.
 - m. É o que resulta da lei e tem vindo a ser reiterado pelos tribunais arbitrais em sucessivas Decisões Arbitrais e no mesmo sentido concluiu o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 9 de setembro de 2015, proferido no âmbito do recurso n.º 047/15, onde se conclui que:
“II - 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.”¹

- n. A Requerente peticiona ainda juros indemnizatórios com fundamento no art. 43º, nº 1, da LGT.

A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por exceção e por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

POR EXCEÇÃO:

Caducidade do direito de ação

- a. O pedido de constituição do tribunal arbitral é extemporâneo pois sendo 17.03.2014 a data limite para o pagamento do imposto, há muito que tinha terminado o pedido de constituição do Tribunal Arbitral, previsto no art. 10º, nº 1, al. a), do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro e este só veio a ser exercido em 26.04.2016 sendo de notar que o pedido formulado pela Requerente nem é, sequer, o da revogação de qualquer despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação.
- b. Por outro lado, não pode o Tribunal Arbitral considerar tempestivo o presente pedido, por não estarem, manifestamente, reunidos os pressupostos legais exigidos pelo art.º 78.º, n.º 1, da LGT.
- c. Sendo evidentes quer o decurso do prazo para a Requerente ter pedido a revisão do ato tributário por sua iniciativa, quer a inexistência de qualquer erro imputável aos serviços nas liquidações contestadas.

Da impropriedade do meio processual- incompetência do tribunal arbitral

¹http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/40d21892478214c080257ec000461c65?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0,047%2F15#_Section1

- d. Conforme se infere dos autos, constitui objeto do presente pedido de pronúncia arbitral o indeferimento do pedido de revisão oficiosa respeitante à liquidação de imposto de selo de 2013.
- e. Tendo a Requerente sido notificada do projeto de decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa apresentado e, tratando-se de um ato em matéria tributária, já que não foi apreciada a legalidade do ato objeto do pedido, o meio (judicial) próprio de reação sempre seria a ação Administrativa Especial e não o presente meio arbitral.
- f. Nestes termos, face ao fundamento do projeto de decisão de indeferimento, o presente meio processual deixou de ser o meio próprio, uma vez que este consubstancia um ato administrativo em matéria tributária que não comporta a apreciação da legalidade de ato de liquidação de tributo.
- g. Verifica-se, portanto, exceção dilatória inominada de incompetência do tribunal arbitral face à impropriedade do meio processual utilizado pois que o art. 2.º, n.º 1 do RJAT, afasta da jurisdição dos tribunais arbitrais a apreciação de atos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa que não comportem a apreciação da legalidade dos atos.

Questão prévia: da não verificação de todos os requisitos e pressupostos do pedido de revisão oficiosa do ato de liquidação

- h. Contudo, e apenas por mera cautela e sempre ressalvando como procedente o acabado de referir, vem a AT sublinhar, que não pode o Tribunal Arbitral, em caso algum, deixar de apreciar a verificação de todos os requisitos e todos os pressupostos do art.º 78.º da LGT, sob pena de – o que seria absolutamente inadmissível –, a requerente poder porventura ter utilizado o pedido de revisão oficiosa da liquidação com a única finalidade de, ultrapassados todos os prazos

graciosos e contenciosos, vir a conseguir processualmente e artificialmente a uma nova abertura de prazo de recurso arbitral.

- i. Atentemos a que a data limite de pagamento do imposto era 30-11-2014, e que o pedido de revisão oficiosa da liquidação foi apresentado em 28-09-2015, ou seja, esgotados que estavam todos os prazos de reclamação graciosa, de recurso hierárquico e de impugnação judicial.
- j. Como na sua petição nunca a Requerente se refere à possibilidade de ter havido no ato de liquidação do imposto a prática de qualquer injustiça grave ou notória, está desde logo excluída a possibilidade de a revisão do ato tributário poder eventualmente escudar-se na situação prevista nos n.ºs 4 e 5 da norma.
- k. Do mesmo modo, em obediência ao mesmo dispositivo legal, não estamos face à aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, dado as presentes liquidações não respeitarem a autoliquidações, situações exclusivas a que a norma seria aplicável.
- l. Assim concluímos que o pedido de revisão oficiosa apenas poderá ter sido apresentado com fundamento no n.º 1 do art.º 78.º da LGT.
- m. Aqui chegados, apenas temos duas possibilidades: ou a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte (1.ª parte da norma), ou por iniciativa da AT (2.ª parte do artigo).
- n. Mas imediatamente concluímos, na presente situação, pela impossibilidade de revisão do ato tributário por iniciativa da AT, uma vez que, devendo o respetivo pedido ser formulado no prazo da reclamação graciosa, a verdade é que a Requerente não o apresentou nesse prazo.
- o. Restaria, assim, apenas uma possibilidade para apreciar, saber se o pedido de revisão oficiosa das liquidações a pedido do sujeito passivo poderia, porventura, ser considerado um pedido de revisão do ato tributário por iniciativa da AT, o que dependeria da verificação dos respetivos requisitos normativos.
- p. Neste sentido, a revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária, de acordo com o disposto no art.º 78.º, n.º 1, da LGT, pode ser praticada no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo caso o imposto ainda não tenha sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

- q. Ora, não se questionando que não havida decorrido ainda o referido prazo de 4 anos, chegamos assim ao cerne da questão: a existência, ou não, de um erro imputável aos serviços na liquidação em causa, que poderia eventualmente justificar uma revisão oficiosa por iniciativa dos serviços.
- r. Ora, não apenas a Requerente não prova ter havido um ou qualquer erro imputável aos Serviços como, indubitavelmente, não existiu na liquidação em causa qualquer erro imputável à AT.
- s. Sendo a situação que motivou a liquidação devidamente explicitada e fundamentada nas liquidações e na lei.
- t. Face ao exposto não pode o Tribunal Arbitral considerar tempestivo o presente pedido, por não estarem, manifestamente, reunidos os pressupostos legais exigidos pelo art.º 78.º, n.º 1, da LGT,
- u. sendo evidentes quer o decurso do prazo para a Requerente ter pedido a revisão do ato tributário por sua iniciativa, quer a inexistência de qualquer erro imputável aos Serviços nas liquidações contestadas,

POR IMPUGNAÇÃO, e por mera cautela

- v. Em cumprimento do disposto no art. 6.º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, que aditou a verba 28 à TGIS, com a alteração efetuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro e cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a 1.000.000 € e, nos termos do n.º 28.1, afetação habitacional, procedeu a AT às liquidações, objeto do presente pedido.
- w. O conceito de prédio encontra-se definido no art. 2.º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio.
- x. Decorre da análise do preceito normativo que um “prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente” é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios.

- y. Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de um prédio em propriedade total, o VPT que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o valor global do prédio.
- z. Em cumprimento do disposto no art. 119.º, n.º 1 do CIMI, o documento de cobrança é enviado ao sujeito passivo com discriminação das partes suscetíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário e da coleta.
- aa. E estando correta a liquidação e sendo devido o imposto apurado, não são devidos juros indemnizatórios, desde logo por não existir qualquer erro imputável aos Serviços, que se limitaram a atuar, como deviam, no estrito cumprimento das normas legais.
- bb. Encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possui frações autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do art. 2.º do CIMI, só as frações autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo.
- cc. Assim, o vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito deve ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correta aplicação da lei aos factos.
- dd. Atendendo a que a liquidação efetuada, o foi com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada, visando a Administração tributária, nos termos do artigo 55º da LGT e no seguimento do princípio vertido no artigo 266º n.º 1 e 2 da CRP, «... a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos» e estando os seus «... órgãos e agentes administrativos ... subordinados à Constituição e à lei ...» e devendo «... actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé».
- ee. Estando assim, a Administração tributária vinculada ao princípio da legalidade, não pode deixar de dar integral cumprimento aos normativos que o legislador ordinário criou e que estejam em vigor no ordenamento jurídico e também por força do disposto no artigo 55º da LGT.
- ff. O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43º da LGT, derivado da anulação judicial de um ato de liquidação, depende de ter ficado demonstrado no

processo que esse facto está afetado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração tributária.

- gg. O erro que suporta o direito a juros indemnizatórios não é qualquer vício ou ilegalidade mas aquele que se concretiza em defeituosa apreciação de factualidade relevante ou em errada aplicação das normas legais.
- hh. Uma vez que, à data dos factos, a Administração tributária fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

5. A Requerentes respondeu por escrito à exceção suscitada pela Requerida, em síntese, nos termos seguintes:

- a. O Requerimento inicial, logo no artigo 3º, foi muito claro «O pedido é tempestivo, ao ser submetido dentro dos 90 dias subsequentes à formação do indeferimento tácito do supra mencionado pedido de revisão (artigos 10º. Nº 1, alínea a), do RJAT, e 102º, nº 1, alínea d), do CPPT.»
- b. Não pode, pois, deixar de improceder qualquer espécie de caducidade do direito de ação referida a uma qualquer data limite de pagamento”.
- c. A questão da arbitralidade do indeferimento tácito de pedidos de revisão de atos tributários que no fundo parece estar a ser questionada pela Requerida na situação dos autos, encontra-se resolvida, quer no âmbito do CAAD (a título de exemplo a decisão proferida no processo nº 20/2016-T), quer pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA (Acórdão de 03.06.2015, proferido no processo 0793/14)
- d. Devem, em consequência, improceder as alegadas exceções invocadas pela Requerida.

6. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no art. 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis e ainda nos princípios da celeridade, da simplificação e informalidade processuais.

Foi ainda dispensada a realização de alegações, nos termos do art. 18º, nº 2, do RJAT, “*a contrario*”.

7. O tribunal encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.

8. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- a) Se se verifica a exceção de caducidade do direito de ação alegada pela Requerida.
- b) Se ocorre impropriedade do meio processual conducente à exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral.
- c) Se são ilegais as liquidações e se verifica a situação de erro imputável aos serviços na prática dos atos tributários impugnados e se, em consequência, devem ser anuladas as liquidações objeto do presente processo.

II. Saneamento

9. Caducidade do direito de ação

Conforme escreve (...) O acto de indeferimento tácito, enquanto presunção de acto/ficção de acto não é, em si mesmo, objeto da acção arbitral. Porém, não há qualquer dúvida que não se pode negar a arbitrabilidade de actos de *primeiro grau* -os tais incluídos no âmbito material da arbitragem porque subsumíveis no artigo 2º, -só porque houve pedido para apreciação administrativa sem decisão expressa, o que é, de resto, confirmado pelo artigo 10º, quando permite a apreciação de pedido de pronuncia arbitral até 90 dias contados *e.g.,*”do termo do prazo legal de decisão de recurso hierárquico”.

Contudo, e porque se trata de um *acto de indeferimento tácito*, para que o tribunal possa aferir se o pedido de constituição do de tribunal arbitral foi *realizado dentro do prazo de caducidade* do direito à acção, o próprio tribunal arbitral terá de apreciar se o pedido de

reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão oficiosa *cumpr* os pressupostos de admissibilidade legalmente exigidos para o conhecimento de mérito da pretensão – desde logo, se foi ele próprio apresentado em prazo.

No caso de se estar perante uma reclamação graciosa ou de recurso hierárquico a questão é particularmente simples na medida em que estes meios gratuitos podem ser utilizado com fundamento em qualquer ilegalidade.

(...).

Esta temática torna-se, porém, mais sensível por referência ao caso particular do pedido de revisão oficiosa.

Note-se que o artigo 78º, nº 1, da LGT permite a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou, por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa, com fundamento em qualquer ilegalidade. Admite-se ainda a revisão por iniciativa da própria administração tributária, *no prazo de 4 anos* após a liquidação *ou a todo tempo* se o imposto ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. Por seu turno, o nº 4, daquele artigo 78º, da LGT prevê que o dirigente máximo do serviço possa autorizar “*excepcionalmente, nos três anos posteriores* ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória”.

Deste modo, o pedido de revisão de acto tributário poderá ter um prazo muito mais alargado que os restantes meios administrativos, nomeadamente, do que a reclamação graciosa e o recurso hierárquico. Contudo, como se vê, os nºs 1 e 4, do artigo 78º, da LGT, exigem pressupostos que não são exigidos nem para reclamar gratuitamente nem para recorrer hierarquicamente. Assim, o sujeito passivo terá que provar, consoante o caso, *erro imputável aos serviços* ou *injustiça grave ou notória*.

(...)

Em suma, a conclusão a que se chega é a de que, perante um *indeferimento tácito* de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou pedido de revisão de acto tributário, o sujeito passivo que pretenda recorrer à via arbitral, não deverá apenas alegar no seu pedido de pronúncia arbitral, a (i)legalidade do acto tributário de primeiro grau, mas também, e à cautela, e em especial no pedido de revisão de acto tributário, deverá cuidar de provar a

verificação dos pressupostos processuais que permitam o conhecimento do mérito da pretensão pela Administração Tributária”.²

Acontece que, alegando a Requerente “erro imputável aos serviços” e não tendo decorrido mais de quatro anos após a liquidação é manifesta a tempestividade do pedido de revisão do ato tributário³ e consequentemente da ação arbitral, deduzida na sequência do indeferimento tácito daquele pedido. Se o tribunal vier a concluir que não se verifica a existência de erro imputável aos serviços, a consequência será a improcedência do pedido e não a procedência da exceção de caducidade do direito de ação.⁴

Nesta conformidade, julga-se improcedente a exceção de caducidade do direito de ação suscitada pela Requerida.

10. Exceção dilatória de incompetência do tribunal arbitral por impropriedade do meio processual.

Conforme se decidiu na decisão arbitral proferida no processo 20/2016-T, que se acompanha:

“Como bem alega a Requerente e melhor explanaram as decisões arbitrais de 22-01- 2016, proferida pelo Tribunal Arbitral constituído no processo nº 320/2015-T, e de 20- 07- 2015, no processo nº 793/2014-T, os atos que - ainda que tacitamente – decidem reclamações graciosas, recursos hierárquicos ou, como no caso, pedidos de revisão de ato tributário, constituem atos de segundo e terceiro grau na medida em que comportam a apreciação de legalidade de atos de primeiro grau, ou seja, atos de liquidação. Como tal, no âmbito da competência dos tribunais arbitrais insere-se a apreciação daqueles atos.

² Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado, Almedina, 2016, pags.72-75.

³ De notar que na informação constante do processo administrativo junto pela requerida consta que: Tendo em conta que a liquidação ocorreu em 2014-03-17 (a fls. 30) e que o pedido foi apresentado por via postal ao serviço de finanças de Lisboa ... em 2015-09-25 (a fls. 48), conclui-se pelo cumprimento do prazo estipulado no n.º 4 do art. 78.º da LGT.

Sendo ainda de referir que a mesma informação mereceu parecer concordante da Senhora chefe de equipa.

Cabendo direito de impugnação ou recurso do indeferimento, expresso ou tácito, e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação, nos termos do artigo 95º, nº 2 alínea d) da LGT, insere-se assim a apreciação suscitada, pelos termos expostos, no pedido de constituição do tribunal arbitral nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT o qual é competente para a apreciar, desde que haja uma presunção de indeferimento tácito, nos termos da alínea d) do nº 1 do artigo 102º do CPPT. Não tendo havido pronúncia da administração tributária passados quatro meses sobre o pedido de revisão oficiosa que lhe foi dirigido, considera-se este tacitamente indeferido, nos termos e para os efeitos dos n.ºs 1 e 5 do artigo 57.º LGT. Esse ato de indeferimento, porque incidiu sobre um pedido de revisão oficiosa de atos de liquidação de tributos, é assim plenamente impugnável junto de um tribunal arbitral tributário.”

Nesta conformidade, e sufragando-se este entendimento, como se referiu, o ato de indeferimento tácito em causa é impugnável perante o tribunal arbitral.

Assim sendo, julga-se, também, improcedente a exceção de incompetência suscitada.

II – A matéria de facto relevante

11. Consideram-se provados os seguintes factos:

- a. A Requerente é proprietária do imóvel sito no ..., nºs ... e ..., em Lisboa, atualmente inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, melhor identificado na caderneta predial urbana emitida em 26 de março de 2014 e que correspondia ao artigo U-...da matriz urbana da (extinta) freguesia de
- b. O imóvel encontra-se dividido em sete andares ou divisões com utilização independente, tudo conforme melhor se descreve nas respetivas inscrições

⁴ Que ocorreria se a Requerente não invocasse “erro imputável aos serviços”, mas sim ilegalidade de outro tipo.

- matriciais, em que os cinco andares, que foram objeto das liquidações contestadas, constam com afetação habitacional.
- c. De acordo com a caderneta predial aos referidos cinco andares correspondem, respetivamente os seguintes valores patrimoniais tributários: € 208.470,00, € 208.470,00, € 210.560,00, € 212.640,00 e € 212.640,00.
 - d. A Requerente procedeu ao pagamento integral, em sede de execução fiscal, de todas as importâncias liquidadas a título de Imposto de Selo acima referidas.
 - e. A Requerente apresentou um pedido de revisão das liquidações em causa ao abrigo do artigo 78º da LGT, enviado por via postal ao serviço de finanças ... de Lisboa em 25.09.2015 e recebida pela Requerida em 28.09.2015, não tendo obtido resposta até à data da apresentação do presente pedido de constituição do Tribunal Arbitral.
 - f. Do processo administrativo junto pela Requerida consta, designadamente, o seguinte:

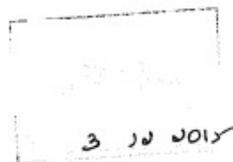
Ofício N.º: Entrada Geral: N.º Identificação Fiscal (NIF): Sua Ref.º: Técnico: /	Diretor de Serviços do IMT (DSIMT) Av. Eng. Duarte Pacheco, 28 - 3º 1099-013 Lisboa
--	--

Assunto: REMESSA DE REVISÃO OFICIOSA

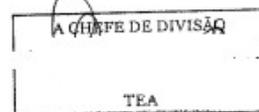
Para efeitos do disposto no artigo 78.º da LGT, junto envio a V. Ex.ª a revisão oficiosa –
... 2015... , referente a IS do ano de 2013, em que é requerente **A...**
LDA., com o NIF ... instaurada no Serviço de Finanças de
Lisboa ...

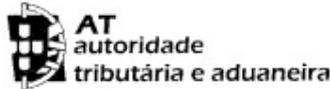
Com os melhores cumprimentos

 Diretor de Finanças Adjunto
(em regime de substituição)



TAI Assessor Principal
(Por Delegação)


TEA



DIREÇÃO DE FINANÇAS DE LISBOA
DIVISÃO JUSTIÇA ADMINISTRATIVA

Despacho n.º	Despacho:
Data	Concordo.
Anotações	Face à informação prestada, infra, com o parecer que antecede, e com os demais elementos integrantes dos autos, remeta-se o presente processo de revisão oficiosa à DSIMT para efeitos de decisão.
	Lisboa, 27/11/15
	A Chefe de Divisão (Em Substituição)
	TEA
	(Por subdelegação

Parecer n.º	Parecer:
Data	Face aos elementos que instruem os autos e à informação prestada, verifica-se que a requerente vem solicitar a revisão oficiosa das liquidações de IS Verba 28 do ano de 2013, nos termos do art. 78º da LGT. Analisados os autos, e de acordo com a informação anexa, sou de parecer que deverá ser NEGADO PROVIMENTO à presente Revisão, porém propõe-se remessa do presente processo à DSIMT para efeitos de decisão.
Anotações	Lisboa, 27 de novembro de 2015
	À Consideração Superior
	A Chefe de Equipa

INFORMAÇÃO	Assunto:
N.º	N.º Processo DJA: ... 2015 ... - ARTIGO 78.º DA LGT
Data 2015-11-24	Serviço de Finanças: Lisboa ...
Proc. RO	Imposto: IS/2013.
Contribuinte: ...	Nome: A... LDA.
Técnico Responsável	Morada: LISBOA.

MOD. 005 01

I – PEDIDO

A... , LDA., NIF ... com sede no ... LISBOA, vem solicitar a revisão oficiosa das liquidações de Imposto de Selo, verba 28.1, com os n.ºs ... e ... todas datadas de 2014-03-17, no valor de € 10.527,80, referente ao ano de 2013 e aos cinco andares do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o n.º ... da freguesia ... (a fls. 12 a 16 e 50), nos termos do n.º 1 do art. 78.º da Lei Geral Tributária (LGT), com os seguintes fundamentos:

- A tributação em sede de Imposto de Selo, verba 28.1, em casos de propriedade vertical, não é devida na medida em que se trata de divisões ou andares distintos, com autonomia desde logo por terem uma inscrição matricial separada.
- Bem como a sua distinção para efeitos de tributação de IMI.
- Dispõem, consequentemente, de VPT individual.
- Neste sentido decidiu já o tribunal arbitral CAAD (Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária) para as liquidações do ano anterior, com constituição a cargo da requerente, tendo obtido decisão favorável e transitado em julgado, sob o Processo n.º 295/2014-T (a fls. 30 a 39), com o reembolso das quantias indevidamente pagas já efetuado.
- Alegam também outras decisões arbitrais nesse sentido, nomeadamente no Processo n.º 50/2013-T de 29 de outubro, bem assim no Processo n.º 132/2013-T de 16 de dezembro (artigos 22.º e 23.º da petição da requerente, a fls. 7 e 8).

Termos em que requer a anulação das liquidações de IS aqui em crise, bem como o reembolso dos € 3.611,53 de imposto já pago, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da LGT e 61.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

II – QUESTÕES PRÉVIAS

O requerente tem legitimidade no presente procedimento tributário porquanto é sujeito passivo da relação tributária, nos termos do artigo 65.º da LGT, do artigo 9.º do CPPT.

A petição é subscrita por mandatários, os Dr. B... e C..., com procuração junta aos autos, a fls. 45 a 47, encontrando-se assim preenchidas as condições do mandato tributário do artigo 5.º do CPPT.

Dispõe o n.º 1 do artigo 78.º da Lei Geral Tributária (LGT) que *"a revisão dos atos tributários pela entidade que os praticou pode ser efetuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo da reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo tempo, se o tributo não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços."*

Da leitura deste normativo, verificamos que a revisão do ato tributário pode ocorrer, quer por iniciativa do sujeito passivo (1.ª parte), quer por iniciativa da administração tributária (2.ª parte).

Considerando que à data da entrada do pedido, já tinha sido ultrapassado o prazo de reclamação administrativa, não poderá a revisão oficiosa ser apresentada nos termos da primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, com o fundamento em qualquer ilegalidade.

A reclamante alega, todavia, erro imputável aos serviços porquanto existia uma decisão arbitral no sentido da não tributação das situações aqui vertidas, para ano anterior à presente liquidação, mas com as mesmas circunstâncias e elementos de tributação. Como tal, o pedido beneficia, neste caso, do prazo de 4 anos, previsto no n.º 1 do referido dispositivo legal.

Tendo em conta que a liquidação ocorreu em **2014-03-17** (a fls. 50) e que o pedido foi remetido por via postal ao serviço de finanças de Lisboa... em **2015-09-25** (a fls. 48), conclui-se pelo cumprimento do prazo estipulado no n.º 4 do art. 78.º da LGT.

Estabelece o n.º 4 do art. 78.º da LGT que a entidade competente para a decisão é o *"dirigente máximo do serviço"*. Devem no caso presente os serviços da Direção de Serviços do IMT apreciar o pedido.

III – ANÁLISE DO PEDIDO

- A requerente é proprietária do imóvel *supra* descrito, com 5 andares ou divisões com utilização independente e com afetação habitacional (a fls. 17 a 22, e a título exemplificativo fls. 51 e 52).
- Por falta de pagamento das prestações respeitantes às liquidações aqui postas em crise, foi a requerente objecto de processos de execução fiscal com os n.ºs ...: 2015 ...
...2015... ...2015... ...2015... e 2015 ... , a fls. 55, 57, 59, 61 e 63), com pagamentos já efectuados (a fls. 23 a 29).
- Ora, o entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) continua a ser o da tributação das situações tributárias aqui expostas. Acrescentemos ainda o facto de que as decisões arbitrais apenas têm força vinculativa para o caso concreto nas quais são proferidas. A administração fiscal não se encontra, pois, adstrita ao cumprimento daquelas decisões a factos tributários não por ela abrangidos.

Pelo exposto, e depois de analisada a petição, conclui-se que não assiste razão à requerente, devendo seguir-se o sentido do **indeferimento** do pedido.

IV – CONCLUSÃO

Face ao exposto, somos de parecer que o presente pedido de revisão oficiosa seja remetido à **DSIMT**, para análise e decisão.

À consideração Superior,

A Inspetora Tributária

- g. Tal como se peticiona no presente processo em relação às liquidações do ano de 2013, a Requerente impugnou as do ano anterior perante tribunal arbitral, sendo que as mesmas foram declaradas ilegais e anuladas por decisão transitada em

julgado, tendo a Requerida já restituído o montante indevidamente cobrado, e declarado que os andares em causa se encontram não sujeitos a imposto.

12. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo, bem como dos articulados apresentados e das posições das partes neles expressas, sendo de salientar ocorrer concordância das partes relativamente à matéria de facto, cingindo-se o desacordo à matéria de direito.

-III- O Direito aplicável

13. Estabelece a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo que fica sujeita a imposto de selo a propriedade de prédios com afetação habitacional com valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 euros, nos seguintes termos:

“Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto do Código do IMI: 1%.

28.2 Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5%”.

14. O artigo 67º, nº 2 do CIS estabelece que “Às matérias não reguladas no presente Código respeitante à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”.

Dispõe o artigo 2º, nº 4 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (doravante CIMI) que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

Estabelece, ainda, o artigo 92º do mesmo código:

“1-A cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição na matriz.

2-Na descrição genérica do edifício deve mencionar-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal.

3-Cada uma das fracções autónomas é pormenorizadamente descrita e individualizada pela letra maiúscula que lhe competir segundo a ordem alfabética.”

Por sua vez, estabelece o artigo 12º, nº 3 deste Código que *“Cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”*.⁵

Escrevendo sobre esta norma, dizem-nos J. Silvério Mateus e L. Corvelo de Freitas: “Um exemplo que pode ilustrar esta situação é o caso de um prédio urbano, não constituído em propriedade horizontal e que seja composto por vários andares. Juridicamente este prédio constitui uma única unidade (...).

Porém, como cada uma destas unidades pode ser objecto de arrendamento ou de outra qualquer utilização por parte do respectivo titular, a matriz deve evidenciar essas unidades e deve ser atribuído valor patrimonial tributário a cada uma delas”.⁶

Afigura-se, assim, que o artigo 12º, nº 3, do CIMI, é aplicável às situações de prédios em condições de satisfazer os requisitos objetivos de submissão ao regime da propriedade horizontal, previstos no artigo 1415º do Código Civil, mas em que não verifica a existência de título constitutivo.

15. Relativamente a prédios urbanos em condições de satisfazer os requisitos objetivos de submissão ao regime da propriedade horizontal, em substância, a realidade económica objeto de tributação não deixa de ser a mesma pelo facto de ter ocorrido, ou não, a prática

⁵ Também no sentido da consideração individualizada destas partes suscetíveis de utilização independente determina o artigo 119º, nº 1 do CIMI que o documento de cobrança do imposto conterà a “discriminação dos prédios, suas partes suscetíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário”.

Apontando também no mesmo sentido, o artigo 15º-O do Decreto-Lei nº 287/2003, de 20 de Novembro, aditado pela Lei 60-A/2011 de 30/11, referindo-se à coleta de IMI para efeitos do regime de salvaguarda, menciona “prédio ou parte de prédio urbano objeto da avaliação geral”.

⁶ OS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO IMOBILIÁRIO, O IMPOSTO DE SELO, Anotados e Comentados, Engifisco, 1ª Edição, 2005, págs. 159-160.

do ato constitutivo da propriedade horizontal. Na perspetiva da tributação destas realidades, não se encontra no CIMI qualquer diferença substantiva de tratamento dum imóvel em função da constituição da propriedade horizontal.

Efetivamente, no regime dos arts. 38º e seguintes do CIMI que regulam a determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis não se deteta diferenciação substantiva entre imóveis constituídos em propriedade horizontal e imóveis com condições objetivas para tal, mas em que a submissão a tal regime não ocorreu⁷, designadamente, tais circunstâncias não constam dos elementos majorativos ou minorativos previstos nas tabelas dos artigos 43º, nº2 do código.

16. A questão essencial a solucionar o presente processo prende-se com a questão de saber se nos prédios com partes suscetíveis de utilização independente, mas não submetidas ao regime da propriedade horizontal, o imóvel será considerado como uma unidade para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS ou se serão consideradas individualmente as suas partes independentes.

No primeiro caso, o valor relevante para efeitos da subsunção à verba 28 será o resultante da consideração da totalidade das suas partes e, em coerência, deverá efetuar-se uma única liquidação, apenas relativamente ao imóvel, e não tantas liquidações quantas as partes ou andares suscetíveis de utilização independente.

No segundo caso, o valor a considerar para o efeito será o de cada uma das partes suscetíveis de utilização independente à semelhança do que ocorre nas frações autónomas de prédios submetidos ao regime da propriedade horizontal, devendo efetuar-se tantas

⁷ Já assim era face ao Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Industria Agrícola e ao Código da Contribuição Autárquica

Os ofícios circulados nºs 40012, de 23.12.1999 e 40.025, de 11.08.2000 (que se podem consultar em CÓDIGO DO IMPOSTO MUNICIPAL SOBRE IMÓVEIS, Comentado e anotado, de Martins Alfaro, Áreas Editora, 2004, 589-592 e na obra citada de Silvério Mateus e Corvelo de Freitas, pags 294-295 e 259-261, podendo ainda hoje o segundo ser consultado no sítio da internet http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/instrucoes_administrativas/oficios_circulados_contribuicao_autarquia.htm) explicitaram mesmo o entendimento de que a não ser em casos de reconstrução, modificação ou melhoramento do prédio que implique alguma variação do valor tributável a passagem ao regime da propriedade horizontal não dá origem a nova avaliação.

liquidações quantas as partes suscetíveis de utilização independente mas, apenas e tão só, relativamente a partes suscetíveis de utilização independente cujo valor seja igual ou superior a 1000.000 €.

A AT efetuou tantas liquidações quantas as partes suscetíveis de utilização independente, procedimento que no nosso entender não se harmoniza com a sua própria tese de que, nestes casos, a realidade visada pela Verba 28 da TGIS é o imóvel na sua globalidade e não cada uma das suas partes autónomas.

17. A questão já foi apreciada em diversas decisões arbitrais cuja jurisprudência é muito numerosa e pacífica no sentido de considerar que o valor a considerar para o efeito será o de cada uma das partes suscetíveis de utilização independente à semelhança do que ocorre nas frações autónomas de prédios submetidos ao regime da propriedade horizontal⁸, solução que temos por correta.⁹

⁸ Cfr. Procs. n.ºs 50/2013-T, 95/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 240/2013-T, 248/2013-T, 268/2013-T, 269/2013-T, 272/2013-T, 277/2013-T, 280/2013-T, 281/2013-T, 291/2013-T, 14/2014-T, 26/2014-T, 29/2014-T, 30/2014-T, 31/2014-T, 33/2014-T, 35/2014-T, 88/2014-T, 159/2014-T, 177/2014-T, 193/2014-T, 194/2014-T, 195/2014-T, 199/2014-T, 203/2014-T, 204/2014-T, 206/2014-T, 238/2014-T, 243/2014-T, 245/2014-T, 254/2014-T, 281/2014-T, 287/2014-T, 295/2014-T, 304/2014-T, 311/2014-T, 313/2014-T, 328/2014-T, 347/2014-T, 351/2014-T, 368/2014-T, 380/2014-T, 387/2014-T, 396/2014-T, 405/2014-T, 421/2014-T, 422/2014-T, 427/2014-T, 430/2014-T, 433/2014-T, 445/2014-T, 451/2014-T, 457/2014-T, 461/2014-T, 464/2014-T, 465/2014-T, 466/2014-T, 467/2014-T, 469/2014-T, 471/2014-T, 472/2014-T, 476/2014-T, 479/2014-T, 480/2014-T, 482/2014-T, 484/2014-T, 486/2014-T, 491/2014-T, 493/2014-T, 494/2014-T, 496/2014-T, 498/2014-T, 505/2014-T, 512/2014-T, 518/2014-T, 520/2014-T, 524/2014-T, 528/2014-T, 537/2014-T, 538/2014-T, 539/2014-T, 541/2014-T, 547/2014-T, 551/2014-T, 558/2014-T, 560/2014-T, 565/2014-T, 568/2014-T, 572/2014-T, 573/2014-T, 574/2014-T, 575/2014-T, 576/2014-T, 578/2014-T, 582/2014-T, 590/2014-T, 591/2014-T, 594/2014-T, 598/2014-T, 605/2014-T, 606/2014-T, 617/2014-T, 619/2014-T, 634/2014-T, 638/2014-T, 639/2014-T, 661/2014-T, 666/2014-T, 674/2014-T, 676/2014-T, 681/2014-T, 682/2014-T, 683/2014-T, 695/2014-T, 696/2014-T, 705/2014-T, 710/2014-T, 712/2014-T, 713/2014-T, 722/2014-T, 724/2014-T, 745/2014-T, 748/2014-T, 749/2014-T, 752/2014-T, 754/2014-T, 781/2014-T, 808/2014-T, 812/2014-T, 815/2014-T, 818/2014-T, 822/2014-T, 824/2014-T, 833/2014-T, 849/2014-T, 19/2015-T, 41/2015-T, 65/2015-T, 70/2015-T, 73/2015-T, 101/2015-T, 102/2015-T, 104/2015-T, 110/2015-T, 139/2015-T, 151/2015-T, 152/2015-T, 153/2015-T, 170/2015-T, 174/2015-T, 177/2015-T, 179/2015-T, 187/2015-T, 207/2015-T, 236/2015-T, 237/2015-T, 238/2015-T, 249/2015-T, 250/2015-T, 253/2015-T, 263/2015-T, 273/2015-T, 280/2015-T, 282/2015-T, 291/2015-T, 297/2015-T, 300/2015-T, 302/2015-T, 305/2015-T, 306/2015-T, 311/2015-T, 319/2015-T, 320/2015-T, 323/2015-T, 329/2015-T, 340/2015-T, 345/2015-T, 349/2015-T, 351/2015-T, 366/2015-T, 378/2015-T, 399/2015-T, 407/2015-T, 411/2015-T, 413/2015-T, 414/2015-T, 417/2015-T, 419/2015-T, 420/2015-T, 430/2015-T, 432/2015-T, 440/2015-T, 448/2015-T, 449/2015-T, 455/2015-T, 456/2015-T, 457/2015-T, 461/2015-T, 463/2015-T, 474/2015-T, 478/2015-T, 479/2015-T, 484/2015-T, 487/2015-T, 492/2015-T, 496/2015-T, 501/2015-T, 518/2015-T, 519/2015-T, 530/2015-T, 544/2015-T, 552/2015-T, 554/2015-T, 560/2015-T, 562/2015-T, 573/2015-T, 576/2015-T, 581/2015-T, 589/2015-T, 597/2015-T, 606/2015-T, 632/2015-T, 643/2015-T, 644/2015-T, 651/2015-T, 659/2015-T, 681/2015-T, 10-2016-T e nº 20/2016-T.

Num primeiro momento interpretativo da verba 28 da TGIS, a expressão “*prédios urbanos*”, em conjugação com o artigo 2º, nº 4 do CIMI, que atribui a qualidade de prédio urbano a frações autónomas no regime de propriedade horizontal e, aparentemente, parece não a atribuir a parte suscetíveis de utilização independente, poderia apontar para a consideração do prédio como um todo.

Mas, ainda no âmbito do elemento literal, a verba aponta em sentido diverso ao referir “*prédio habitacional*”, na medida em que, nos casos de prédios suscetíveis de utilização independente, a afetação só pode ser determinada *fração a fração*¹⁰ e não globalmente, na medida em que pode acontecer, e acontece com frequência neste tipo de imóveis, haver partes afetas a habitação e outras afetas a outros fins.

Assim, o legislador ao referir “*prédio habitacional*”, no que respeita a prédios com andares ou partes de prédio suscetíveis de utilização independente, só poderá ter tido em mente cada uma destas *frações* e não o prédio na sua globalidade.

18. Esta leitura do elemento literal está em completa harmonia com as normas do CIMI supra mencionadas, bem como dos demais elementos interpretativos, conforme demonstrado nas várias decisões do CAAD nesta matéria e a cuja jurisprudência se adere sem reservas.

Como se escreveu na decisão proferida no processo 50/2013-T:

“a ratio legis subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei nº 55-A/22012 de 29 de outubro, e em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil, segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

⁹ E no mesmo sentido concluiu o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 9 de Setembro de 2015, proferido no âmbito do recurso 047/15 onde se decidiu que:

“II - 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.”

¹⁰ Usamos aqui a expressão no sentido de parte ou andar suscetível de utilização independente.

O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00.

Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012.

A fundamentação da medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.

Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”

19. Pelo exposto, considera-se que no caso de prédios urbanos com partes ou andares suscetíveis de utilização independente o valor a considerar para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS é o valor patrimonial tributário de cada uma dessas partes independentes, só estando sujeitas a este imposto as partes suscetíveis de utilização independente cujo valor patrimonial tributário próprio seja superior a € 1.000.000.

20. No caso em apreço, sendo o valor patrimonial tributário de cada uma das partes suscetíveis de utilização independente inferior àquele valor as mesmas não se subsumem na norma de incidência tributária pelo que as liquidações *sub judice* padecem do vício de

violação de lei, tendo sido, inequivocamente, efetuadas por erro imputável aos serviços, não podendo, em consequência, deixar de ser anuladas.

21. Veio ainda a Requerente pedir a condenação da Requerida a pagar os respetivos juros indemnizatórios sobre o imposto que, em consequência desses atos, indevidamente pagou.

Vejamos.

Embora o artigoº 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão “*declaração de ilegalidade*” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*”.¹¹

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se retira do artigoº 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*” e do artigoº 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Por outro lado, o n.º 5 do artigoº 24.º do RJAT ao estabelecer que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e*

no *Código de Procedimento e de Processo Tributário*” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral, havendo que apreciar esta pretensão à luz do artigo 43º da Lei Geral Tributária [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT].

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

No caso “*sub judice*”, como já se assinalou, é indubitável que houve erro imputável aos serviços na prática dos atos tributários em causa pelo que não poderá deixar de proceder o pedido de condenação da Requerida quanto aos juros indemnizatórios.

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (artigoº 61.º, n.º 5, do CPPT).

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral, julgando totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral:

- a) Decretar a anulação das liquidações objeto do presente processo.
- b) Condenar a Requerida a pagar juros indemnizatórios à taxa legal sobre as quantias pagas referentes às liquidações anuladas, contados desde a data do pagamento até à do processamento das notas de crédito.

¹¹ Sobre esta questão veja-se Jorge Lopes de Sousa, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in GUIA DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA, Coord. Nuno Villa-Lobos e Mónica Brito Vieira,

Valor da ação: € 10.527,80 (Dez mil quinhentos e vinte e sete euros e oitenta cêntimos), nos termos do disposto no art.º 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida no valor de € 918,00 (novecentos e dezoito euros) nos termos do n.º 4 do art. 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 29.12.2016

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro