

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 439/2016-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS. Prédios urbanos em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. No dia 26 de julho de 2016, **A...**, na qualidade de cabeça-de-casal da herança de **B...**, NIF..., residente na Avenida ..., n.º ..., ..., Lisboa (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea *a*), e 10.º, n.ºs 1, alínea *a*), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade e a anulação das liquidações de Imposto do Selo [verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante, *TGIS*)] respeitantes ao ano de 2015 e referentes ao prédio urbano, em propriedade vertical com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho e distrito de Lisboa, integrado na herança indivisa de B... .

A Requerente juntou 4 (quatro) documentos e arrolou uma testemunha, não tendo requerido a produção de quaisquer outras provas.

É Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*).

1.1. No essencial e em breve síntese, a Requerente alegou o seguinte:

- As sobreditas liquidações de Imposto do Selo são referentes ao prédio urbano sito na Avenida ..., n.º..., freguesia ..., Lisboa, inscrito na respetiva matriz predial urbana sob o artigo ... e respeitam ao período tributário do ano de 2014;

- As mesmas liquidações foram emitidas com data de 20 de março de 2015 e o termo do respetivo prazo de pagamento da 1.ª prestação verifica-se no final do mês de abril de 2015 e da 2.ª prestação no final do mês de julho de 2015;

- Atento o disposto no art. 103.º, n.º 3, da CRP, verifica-se a manifesta inexistência de um dos pressupostos legais do facto tributário nas liquidações em causa, enfermado as mesmas de nulidade, a qual expressamente é invocada;

- Subsidiariamente, aquelas liquidações de Imposto do Selo enfermam de erro quer quanto aos pressupostos de facto quer quanto à taxa aplicável ao imposto em causa;

- O prédio em apreço encontra-se em propriedade vertical e contém 12 partes, andares ou divisões com utilização independente os quais uma grande parte (mas não a totalidade) se destina a habitação, sendo que nenhum dos andares destinados a habitação tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, pelo que terá de concluir-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, sendo, pois, ilegais, os atos de liquidação impugnados;

- Se a lei obriga à emissão de liquidações individuais para as partes autónomas dos prédios quer em propriedade vertical, quer em propriedade horizontal, o critério para a incidência do imposto da verba 28.1 da TGIS tem de ser o mesmo, sendo que esta norma só se aplica se alguma das partes, divisões ou andares com utilização independente tiver um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00, o que não sucede no caso concreto;

- A AT não pode considerar o valor total do prédio para a incidência deste imposto, constituindo flagrante ilegalidade e inconstitucionalidade considerar no cômputo do valor o somatório dos valores patrimoniais tributários atribuídos a cada andar ou divisão independente;

- A AT não pode distinguir entre duas situações (propriedade horizontal e propriedade vertical) onde o próprio legislador não o fez, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no art. 103.º, n.º 2, da CRP e ainda os princípios da justiça, igualdade (arts. 13.º e 104.º, n.º 3, da CRP) e proporcionalidade fiscal;

- Apesar de cada fração autónoma em regime de propriedade horizontal ser considerada um prédio, não é menos certo que nada na lei faz discriminação entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade vertical;

- Não pode ser a mera transformação em propriedade horizontal para um certo e determinado prédio a distinguir a subordinação do seu proprietário, usufrutuário ou superficiário à aplicação do imposto da verba 28.1 da TGIS;

- A verba 28 da TGIS, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade de património imobiliário de igual valor detido por pessoas diferentes em razão de critérios que podem contender, sem a mínima justificação, com, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva, não pode deixar de ser considerada inconstitucional, por violação do princípio da igualdade;

- A Requerente procedeu ao pagamento do valor total de imposto referente às primeiras prestações das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, pelo que requer o respetivo reembolso, acrescido de juros indemnizatórios, desde as datas de pagamento até à sua efetiva devolução.

A Requerente remata o seu articulado inicial peticionando o seguinte:

«Termos em que, à face dos fundamentos expostos, se requer a V. Exa. que sigam os ulteriores termos legais para que a final se:

a) declare a nulidade dos actos tributários que constituem o seu objecto, relativos à liquidação de Imposto de Selo sobre a Verba 28.1 da Tabela Geral, para o ano de 2015;

b) bem como de todas as liquidações que a ATA venha a liquidar reportado ao presente ano para o prédio dos autos e também dentro dos mesmos pressupostos e aplicação da mesma lei para os anos subsequentes;

Ou, caso assim não se entenda, subsidiariamente,

c) proceda à anulação dos actos tributários que constituem o seu objecto, relativos à liquidação de Imposto de Selo sobre a Verba 28.1 da Tabela Geral, para o ano de 2015, com as demais legais consequências;

Em qualquer dos casos,

d) Sejam restituídas à requerente as quantias pagas referentes às liquidações efectuadas relativamente a cada um dos andares ou parte de utilização independente no valor total até ao presente de 17.331,648 €;

e) Seja a Administração Fiscal condenada a ressarcir a Requerente dos juros de tais quantias pagas pela requerente referentes à 1.ª e 2.ª prestações já pagas ou a pagar, à taxa legal e até efectiva restituição e todas as custas que por este processo teve de suportar.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 19 de agosto de 2016.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do Tribunal Arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 3 de outubro de 2016, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas b) e c), do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 19 de outubro de 2016.

6. No dia 17 de novembro de 2016, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta na qual impugnou, especificadamente, os argumentos

aduzidos pela Requerente e concluiu pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

A Requerida não juntou documentos, nem requereu a produção de quaisquer outras provas.

Na mesma ocasião, a Requerida juntou aos autos o respetivo processo administrativo (doravante, abreviadamente designado *PA*).

6.1. No essencial e também de forma breve, importa respigar os argumentos mais relevantes em que a Requerida alicerçou a sua Resposta:

- O que está aqui em causa são liquidações que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária;

- O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2º, 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, pelo que decorre da análise do preceito normativo que um «*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*» é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios;

- Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o valor patrimonial tributário que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o valor patrimonial tributário que a Requerente define como «*valor global do prédio*»;

- Estando correta a liquidação e sendo devido o imposto apurado, não são devidos os 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;

- Carece de sustentação legal a tese defendida pela Requerente, pois muito embora a liquidação do Imposto do Selo, nas situações previstas na verba nº 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos que careçam das devidas adaptações, a saber, aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte suscetível de

utilização independente) para efeitos de Imposto do Selo releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as frações autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme o disposto no n.º 4 do art. 2.º do CIMI;

- 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;

- A tributação em sede de Imposto de Selo, aqui em causa, não consubstancia qualquer violação ao princípio constitucional da igualdade tributária e obedece ao critério da adequação, sendo aplicável indistintamente a todos os titulares de imóveis com afetação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00;

- Assim, os atos tributários impugnados não violaram qualquer princípio legal ou constitucional, pelo que devem ser mantidos;

- 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;

- Uma vez que, à data dos factos, a AT 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 43.º da LGT.

A Requerida remata assim o seu articulado:

«Nos termos supra expostos e nos demais de Direito que V. Exa. doutamente suprirá, deverá o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, dada a legalidade das notas de cobrança e das liquidações, absolvendo-se a entidade Requerida do pedido.»

7. No dia 23 de novembro de 2016, a Requerente, devidamente notificada para o efeito, veio juntar aos autos a caderneta predial urbana referente ao prédio aqui em causa, prescindir da inquirição da testemunha que arrolou, da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT e da apresentação de alegações.

8. Em 23 de novembro de 2016, atentas as posições convergentes assumidas pelas Partes, nesse sentido, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião a que

alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a apresentação de quaisquer alegações e a fixar o dia 21 de dezembro de 2016 como data limite para a prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

O processo não enferma de nulidades.

As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

Admite-se a cumulação de pedidos – estão em causa diversos atos de liquidação de Imposto do Selo, sendo peticionada a declaração de ilegalidade e a anulação de cada um deles –, em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito (*cf.* artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

*

Não há quaisquer outras exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A herança indivisa de B..., de que a Requerente é cabeça de casal, integra o prédio urbano, em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sito na Avenida ..., n.º..., freguesia ..., concelho e distrito de Lisboa, inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo [*cf.* caderneta predial urbana junta ao requerimento da Requerente, apresentado em 23.11.2016]

b) Naquele mesmo ano, o referido prédio urbano estava assim descrito na respetiva matriz predial [*cf.* caderneta predial urbana junta ao requerimento da Requerente, apresentado em 23.11.2016]:

«Tipo de Prédio: Prédio em Prop. Total com Andares ou Div. Susc. de Utiliz. Independente

Nº de pisos do artigo: 7

Nº de andares ou divisões com utliz. independente: 14

Valor patrimonial total: € 1.799.126,98»

c) Os andares ou divisões suscetíveis de utilização independente integrantes daquele mesmo prédio urbano têm um valor patrimonial tributário próprio, apurado nos termos do Código do IMI, sendo que aos andares ou divisões com utilização independente afetos à habitação, foram determinados, em 2015, os seguintes valores patrimoniais tributários unitários [cf. caderneta predial urbana junta ao requerimento da Requerente, apresentado em 23.11.2016]:

Andar ou divisão com utilização independente	Valor patrimonial tributário (€)
CV	51.301,52
IND	52.969,96
RC DT	149.728,11
RC ES	122.204,41
1 DT	175.927,84
1 ESQ	163.312,36
2 DTO	175.927,84
2 ESQ	163.312,36
3 DTO	175.927,84
3 ESQ	163.312,36
4 DTO	175.927,84
4 ESQ	163.312,36

d) Para além dos elencados no facto provado anterior, o referido prédio urbano é ainda composto pelos seguintes andares ou divisões com utilização independente, cujos valores patrimoniais tributários também foram determinados no ano de 2015 [cf. caderneta predial urbana junta ao requerimento da Requerente, apresentado em 23.11.2016]:

Andar ou divisão com utilização independente	Afetação	Valor patrimonial tributário (€)
ARREC	Serviços	15.683,24
L104B	Comércio	50.278,94

e) Em 5 de abril de 2016, a AT liquidou Imposto do Selo, reportado ao ano de 2015 e referente aos andares ou divisões com utilização independente, afetos a habitação, elencados no facto provado c) [cf. documentos anexos ao pedido de constituição de tribunal arbitral]

f) As liquidações de Imposto do Selo referidas no facto provado anterior resultaram da aplicação da verba 28.1 da TGIS a todos e cada um dos andares ou divisões com utilização independente, afetos a habitação, elencados no facto provado c). [cf. documentos anexos ao pedido de constituição de tribunal arbitral]

g) Na sequência das liquidações de Imposto do Selo referidas no facto provado e), foram emitidos em nome da Requerente os documentos únicos de cobrança que seguidamente se discriminam [cf. documentos anexos ao pedido de constituição de tribunal arbitral e PA junto aos autos]:

Andar ou divisão com utilização independente	Identificação do documento	Data limite de pagamento	Prestação	Valor a pagar (€)
CV	2016 ...	abril/2016	1. ^a	171,02
CV	2016 ...	julho/2016	2. ^a	171,00
CV	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	171,00
IND	2016 ...	abril/2016	1. ^a	176,58

IND	2016 ...	julho/2016	2. ^a	176,56
IND	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	176,56
RC DT	2016 ...	abril/2016	1. ^a	499,10
RC DT	2016 ...	julho/2016	2. ^a	499,09
RC DT	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	499,09
RC ES	2016 ...	abril/2016	1. ^a	407,36
RC ES	2016 ...	julho/2016	2. ^a	407,34
RC ES	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	407,34
1 DT	2016 ...	abril/2016	1. ^a	586,44
1 DT	2016 ...	julho/2016	2. ^a	586,42
1 DT	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	586,42
1 ESQ	2016 ...	abril/2016	1. ^a	544,38
1 ESQ	2016 ...	julho/2016	2. ^a	544,37
1 ESQ	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	544,37
2 DTO	2016 ...	abril/2016	1. ^a	586,44
2 DTO	2016 ...	julho/2016	2. ^a	586,42
2 DTO	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	586,42
2 ESQ	2016 ...	abril/2016	1. ^a	544,38
2 ESQ	2016 ...	julho/2016	2. ^a	544,37
2 ESQ	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	544,37
3 DTO	2016 ...	abril/2016	1. ^a	586,44
3 DTO	2016 ...	julho/2016	2. ^a	586,42
3 DTO	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	586,42
3 ESQ	2016 ...	abril/2016	1. ^a	544,38

3 ESQ	2016 ...	julho/2016	2. ^a	544,37
3 ESQ	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	544,37
4 DTO	2016 ...	abril/2016	1. ^a	586,44
4 DTO	2016 ...	julho/2016	2. ^a	586,42
4 DTO	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	586,42
4 ESQ	2016 ...	abril/2016	1. ^a	544,38
4 ESQ	2016 ...	julho/2016	2. ^a	544,37
4 ESQ	2016 ...	novembro/2016	3. ^a	544,37

h) A Requerente procedeu ao pagamento voluntário dos valores referentes aos documentos únicos de cobrança, atinentes às 1.^a e 2.^a prestações de Imposto do Selo, elencados no facto provado anterior. [cf. documentos anexos ao pedido de constituição de tribunal arbitral e PA junto aos autos]

i) Em 26 de julho de 2016, a Requerente apresentou o pedido de constituição de tribunal arbitral que deu origem ao presente processo. [cf. sistema informático de gestão processual do CAAD]

*

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a apreciação e decisão da causa, não há factos que não se tenham provado.

*

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas Partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nos documentos e no processo administrativo juntos aos autos.

*

III.2. DE DIREITO

Em sede de sustentação jurídico-tributária do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente começa por alegar que, atento o disposto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, *in fine* – ou seja, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos «*cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*» –, verifica-se “*a manifesta inexistência de um dos pressupostos legais do facto tributário nas liquidações em causa, enfermando as mesmas de nulidade*”.

Mais adiante, a Requerente suscita a questão da inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, por violação do princípio da igualdade e, nessa sequência, reafirma que as “*liquidações em causa enfermam, portanto, de nulidade*”.

Antes de mais, importa precisar que o ato tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstrata e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. É precisamente essa situação factual e concreta que se define como *facto tributário*, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objetivos. Uma vez que só com a prática do facto tributário é que nasce a obrigação de imposto, a existência do facto tributário constitui, pois, uma condição *sine qua non* da fixação da matéria tributável e da liquidação efetuada.

Dito isto.

Se bem interpretamos a alegação da Requerente no sentido da verificação da invocada nulidade, afigura-se-nos que ela está estribada, primeiramente, numa pretensa violação do princípio da legalidade tributária por parte da AT, por ter liquidado e cobrado imposto – *in casu*, Imposto do Selo – sem o adequado e necessário respaldo legal.

A liquidação ilegal de qualquer imposto acarreta uma ofensa do direito de propriedade, que é um dos direitos fundamentais (*cf.* artigo 62.º da CRP). Ora, nos termos do disposto no artigo 161.º, n.º 2, alínea *d*), do CPA, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º, alínea *d*), do RJAT, são nulos os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.

No entanto, como o STA já decidiu, em diversos arestos, apenas os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos, sendo que tais atos são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos – pretendendo-

se tutelar, com a citada norma do CPA, o chamado núcleo duro originário e tradicional dos direitos fundamentais mais imediata ou diretamente implicados pela dignidade da pessoa humana –, mas não aqueles que contendem com o princípio da legalidade que, são, assim, anuláveis e não nulos (neste sentido, entre outros, o acórdão de 19 de maio de 2004, proferido no processo n.º 0514/04, e o acórdão de 23 de novembro de 2005, proferido no processo n.º 612/05).

Por outro lado, também quanto ao princípio da igualdade, o STA já decidiu que a sua simples violação gera anulabilidade do ato administrativo e não nulidade, pois apenas se pode falar em direito fundamental e à consequente possibilidade de ofensa do seu conteúdo essencial, nos casos em que se esteja perante tratamento discriminatório assente numa das categorias que o n.º 2 do artigo 13.º da CRP expressamente refere como fatores de discriminação constitucionalmente ilegítimos, ou noutras categorias subjetivas constitucionalmente enumeradas como “direitos especiais de igualdade” (neste sentido, o acórdão proferido em 8 de março de 2001, no processo n.º 046459).

Destarte,volvendo ao caso concreto, não se verifica a nulidade assacada pela Requerente às liquidações de Imposto do Selo controvertidas, a qual é, pois, julgada improcedente.

Isto posto.

A questão essencial a resolver sobre o mérito do litígio prende-se com determinar se, para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS, nos casos de um prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, se deve atender ao valor total do prédio resultante da soma dos valores patrimoniais tributários dos diversos andares ou divisões com afetação habitacional, ou se se deve antes dar relevância ao valor patrimonial tributário da cada andar ou divisão com afetação habitacional.

Para além do vício de violação de lei, a Requerente suscita ainda a questão da inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, por violação dos princípios da legalidade e da igualdade. Contudo, só conheceremos desta questão – na perspetiva da eventual anulabilidade dos atos tributários controvertidos – se e na medida em que se vier a determinar que a situação *sub judice* é subsumível à verba 28.1 da TGIS, pois, se tal não suceder, a apreciação da inconstitucionalidade da norma não assumirá qualquer relevância para a resolução deste litígio.

*

§1. DA INTERPRETAÇÃO E DELIMITAÇÃO DO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA OBJETIVA DA VERBA 28.1 DA TGIS

No epicentro do dissenso que opõe as Partes neste processo, está a norma de incidência tributária constante da verba 28.1 da TGIS, pelo que se impõe, naturalmente, começar por proceder à interpretação desta norma, tendo em vista aferir o seu escopo e, dessa forma, delimitar aquele que é o seu campo de aplicação.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, introduziu diversas alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28 (*cf.* artigo 4.º), com a seguinte redação:

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

28.1 — Por prédio com afetação habitacional— 1 %;

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

Posteriormente, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (LOE 2014), alterou a redação da verba 28.1 da TGIS (*cf.* artigo 194.º), tendo esta passado a ter o seguinte teor [aplicável *ratione temporis* à situação *sub iudice*]:

“28.1 — Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI— 1 %”

A interpretação da norma de incidência constante da verba 28.1 da TGIS não poderá deixar de ser efetuada com base nas diretrizes hermenêuticas que dimanam do artigo 11.º da LGT e do artigo 9.º do Código Civil, normas que estatuem o seguinte:

“Artigo 11.º [LGT]

Interpretação

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. *Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.*

3. *Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender -se à substância económica dos factos tributários.*

4. *As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.”*

“Artigo 9.º [CC]

Interpretação da lei

1. *A interpretação não deve cingir -se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*

2. *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de cor respondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”*

A propósito desta tarefa interpretativa, *data venia*, apropriamo-nos aqui dos seguintes considerandos vertidos na decisão arbitral proferida no processo n.º 53/2013-T do CAAD:

«A *relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre actos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.*

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do

Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

Na verdade, embora na «Exposição de Motivos» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a, em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do Governo de «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e ao seu empenho «em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afectação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.»

Dito isto. Analisada a redacção – quer a primitiva, quer a actual – da verba 28.1 da TGIS, verificamos que esta norma possui um cariz fulcralmente remissivo, pois o respetivo conteúdo regulativo relevante depende da normatividade *ad quam* constante do Código do IMI.

Na verdade, seja quanto à incidência objetiva, com a referência a “*prédios urbanos*” e ao “*valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*”, seja quanto à fixação da matéria coletável, com a referência ao “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”, o teor regulativo

desta verba 28 da TGIS resulta da devolução – nos termos de uma remissão geral – para o conjunto regulativo que se encontra no Código do IMI.

Aliás, esse aspeto resulta reforçado pelo n.º 2 do artigo 67.º do CIS, que determina que às matérias não reguladas no CIS respeitantes à verba 28 da TGIS aplica-se, subsidiariamente, o disposto no Código do IMI.

Nesta parametria, cumpre então coligir as normas do Código do IMI que se afiguram pertinentes para a compreensão e, logo, para a aplicação da verba 28.1 da TGIS.

No Código do IMI, o conceito de “*prédio*” surge assim definido no seu artigo 2.º:

“1. 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.

2. Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3. Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4. Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”

Seguidamente, nos artigos 3.º a 5.º do CIMI, são enumeradas as espécies de prédios existentes, a saber:

Prédios rústicos (artigo 3.º):

“São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, desde que:

a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);

b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.

2 – São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação.

3 – São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

b) As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º

4 – Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.”

Prédios urbanos (artigo 4.º):

“Prédios urbanos são todos aqueles que não devem ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.”

Prédios mistos (artigo 5.º):

“1. Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.

2. Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.”

Posteriormente, no artigo 6.º do CIMI, são indicadas as espécies de prédios urbanos:

“1. Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) Habitacionais;
- b) Comerciais, industriais ou para serviços;
- c) Terrenos para construção;
- d) Outros.

2. *Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

3. *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos.*

4. *Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.”*

Sobre o “valor patrimonial tributário”, o artigo 7.º do CIMI estatui o seguinte:

“1. *O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos do presente Código.*

2. *O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior determina-se:*

a) *Caso uma das partes seja principal e a outra ou outras meramente acessórias, por aplicação das regras de avaliação da parte principal, tendo em atenção a valorização resultante da existência das partes acessórias;*

b) *Caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.*

3. *O valor patrimonial tributário dos prédios mistos corresponde à soma dos valores das suas partes rústica e urbana determinados por aplicação das correspondentes regras do presente Código.”*

Sob a epígrafe “*conceito de matrizes prediais*”, o artigo 12.º do CIMI estatui o seguinte:

“1. *As matrizes prediais são registos de que constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identidade dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários.*

2. *Existem duas matrizes, uma para a propriedade rústica e outra para a propriedade urbana.*

3. *Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.*

4. *As matrizes são actualizadas anualmente com referência a 31 de Dezembro.*

4. *As inscrições matriciais só para efeitos tributários constituem presunção de propriedade.”*

Ainda a propósito das matrizes prediais, importa atender ao n.º 1 do artigo 13.º do CIMI, do qual decorre que “[a] *inscrição de prédios na matriz e a actualização desta são efectuadas com base em declaração apresentada pelo sujeito passivo*”.

No respeitante à determinação do valor patrimonial tributário, importa aqui convocar o artigo 38.º do CIMI, epigrafado “*Determinação do valor patrimonial tributário*”:

“1. *A determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da seguinte expressão:*

$$V_t = V_c \times A \times C_a \times C_l \times C_q \times C_v$$

em que:

V_t = valor patrimonial tributário;

V_c = valor base dos prédios edificados;

A = área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação;

C_a = Coeficiente de afectação;

C_l = coeficiente de localização;

C_q = coeficiente de qualidade e conforto;

C_v = coeficiente de vetustez.

2. *O valor patrimonial tributário dos prédios urbanos apurado é arredondado para a dezena de euros imediatamente superior.*”

Como normas densificadoras dos valores e coeficientes referidos neste preceito legal, temos os artigos 39.º (“*Valor base dos prédios edificados*”), 40.º (“*Tipos de áreas dos prédios edificados*”), 40.º-A (“*Coeficiente de ajustamento de áreas*”), 41.º (“*Coeficiente de afectação*”), 42.º (“*Coeficiente de localização*”), 43.º (“*Coeficiente de qualidade e conforto*”) e 44.º (“*Coeficiente de vetustez*”) do CIMI.

À face do teor literal da verba 28.1 da TGIS (redação aplicável *ratione temporis* à situação *sub judice*), estão sujeitos a esta norma de incidência tributária os prédios urbanos habitacionais de valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00.

Atentas as normas do CIMI acima citadas, temos que são habitacionais os edifícios ou construções licenciadas pelos municípios para esse fim ou, na falta de licenciamento, que tenham como destino normal essa utilização (artigo 6.º, n.º 2, do CIMI); assim, são prédios habitacionais os referidos edifícios ou construções, sendo pois estes que estão sujeitos à verba 28.1 da TGIS.

A correção desta interpretação, quanto ao âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS é confirmada pela *ratio legis* perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios habitacionais – restrição que se manteve quanto à afetação (habitação) na alteração legislativa que veio alargar o âmbito de incidência aos terrenos para construção –, no contexto das “*circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”, que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também consagra como elementos interpretativos.

Efetivamente, a limitação da aplicação do imposto aos prédios habitacionais e, posteriormente, aos terrenos para construção em que esteja prevista ou autorizada a construção de habitação, revela a intenção de não onerar o setor produtivo e as empresas em geral e, nesse sentido, não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto nem os prédios afetos a serviços, indústria ou comércio, isto é, os prédios afetos à atividade económica, nem os terrenos para construção relativamente aos quais esteja prevista ou autorizada edificação para esses outros fins. Tal resulta compreensível num contexto em que a economia se encontrava em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis históricos, com avalanche de

encerramento de empresas devido a insustentabilidade económica. Sobre a *ratio legis* da introdução da verba 28 da TGIS, vejam-se, entre outras, as decisões proferidas nos processos n.ºs 50/2013-T, 132/2013-T, 132/2013-T, 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 100/2014-T, 238/2014-T, 290/2014-T, 428/2014-T, 518/2014-T, 707/2014-T e 756/2014-T do CAAD.

Tendo presente essa situação e sendo consabido e público que a reanimação da atividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que, pese embora a necessidade premente de aumentar as receitas fiscais, não se tomassem medidas legislativas que dificultassem a atividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afeta a competitividade em termos internacionais.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as “*circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”, apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba 28.1 da TGIS os prédios não habitacionais e, posteriormente, também os terrenos para construção relativamente aos quais esteja autorizada ou prevista a edificação para fins diferentes da habitação.

A encerrar esta exegese da verba 28.1 da TGIS, importa, ainda, salientar que os citados artigos 38.º a 46.º do CIMI não têm qualquer relação com a classificação dos prédios urbanos, pois naquelas normas apenas são indicados os fatores a ponderar na respetiva avaliação (neste sentido, ver a decisão proferida no processo n.º 53/2013-T do CAAD).

Posto isto. Resulta da análise conjugada dos citados preceitos do CIMI que neste compêndio legal não é feita qualquer distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou total. Com efeito, pese embora o n.º 4 do artigo 2.º refira expressamente que as frações autónomas dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal constituem, cada uma delas, um prédio, a verdade é que não exclui de tal classificação as divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total ou vertical.

E, onde a lei não distinguiu, não pode o intérprete fazê-lo.

Analisada, pois, a definição de prédio ínsita no n.º 1 do artigo 2.º do CIMI, não vislumbramos qualquer razão para aqui não incluir as divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total, pois que estas constituem uma fração de território que faz parte integrante do património de uma pessoa singular ou coletiva e que tem valor económico.

Assinale-se que a cada uma dessas divisões ou frações é atribuído um valor patrimonial tributário.

Assente que está a classificação das divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total como “*prédios*”, nos termos e para os efeitos do CIMI, parece-nos evidente constituírem cada uma destas divisões, quando esse seja o fim a que se destinam, prédios habitacionais.

No caso dos autos, todas as divisões ou andares do prédio urbano em apreço são suscetíveis de utilização independente, sendo que a maioria delas – concretamente, 12 (doze) – estão afetas à habitação.

Aliás, não fossem as divisões ou andares em causa nos presentes autos individualmente classificadas como “*prédios*” e não teria qualquer sentido ou lógica a elaboração, no caso, de uma liquidação do Imposto do Selo por cada uma dessas unidades.

É certo que a aplicação subsidiária do CIMI poderia inculcar a ideia de que só as frações autónomas, no regime de propriedade horizontal, é que são havidas como prédios à luz do disposto no n.º 4 do artigo 2.º do CIMI.

Todavia, se se atentar na redação dessa norma legal, logo se verificará que o pressuposto da constituição do regime de propriedade horizontal apenas é necessário para efeitos de tributação em IMI.

Assinale-se, por outro lado, que, à luz do disposto no artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, “*cada andar ou parte do prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário*”.

Acresce ainda que, como acima já se disse, a introdução da verba 28 na TGIS teve como objetivo a tributação dos prédios urbanos de elevado valor com afetação habitacional, tributando a riqueza, exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de

superfície, de prédios urbanos de luxo, ou suas frações ou divisões autónomas, com afetação habitacional.

Ora, se o objetivo da lei foi adequar a tributação em sede de Imposto do Selo à capacidade contributiva dos contribuintes, parece não revestir qualquer relevância a distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou vertical.

Manifestamente, não é por aí que se revela a maior ou menor capacidade contributiva, tanto mais que, como é sabido, a propriedade horizontal é um instituto jurídico relativamente recente, sendo certo que uma grande parte dos prédios antigos não se encontram sequer constituídos neste regime, apesar de, na prática, funcionarem como tal.

Ora, o princípio da prevalência da substância sobre a forma impõe que a AT deva valorizar a verdade material. E, no caso dos autos, a verdade material consiste na inexistência de qualquer diferença substantiva entre as divisões suscetíveis de utilização independente integrantes do prédio urbano em causa e as frações de um prédio constituído em propriedade horizontal.

Ou, dito doutro modo, sendo a constituição da propriedade horizontal operação meramente jurídica e não factual, não se descortinam razões para diferenças de tributação nesta sede, porquanto o que relevará é sempre o valor individual de cada uma das frações, esteja ou não o prédio constituído no regime de propriedade horizontal.

Em face de tudo quanto ficou exposto, dúvidas não restam de que o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo nos casos de prédios constituídos em regime de propriedade total, compostos por várias divisões com utilização independente, das quais algumas com afetação habitacional, é o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões do prédio e não o valor patrimonial tributário global do prédio, correspondente à soma de todos os valores patrimoniais tributários das divisões que o compõem.

Assim, em conclusão, relativamente aos prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, deve atender-se exclusivamente ao valor patrimonial tributário próprio de cada andar ou divisão com afetação habitacional, constante da matriz, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da TGIS.

Acresce ainda dizer que quando se trata de um prédio que possui partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional e partes suscetíveis de utilização independente com afetação a comércio, indústria ou serviços – como acontece na situação *sub judice* –, não consta da matriz nem é utilizado para efeitos de IMI um valor patrimonial tributário que corresponda ao somatório dos valores patrimoniais tributários das divisões de utilização independente com afetação habitacional.

Efetivamente, o que estatui a alínea *b*) do n.º 2 do artigo 7.º do CIMI é que o valor do prédio é “*a soma dos valores das suas partes*”, portanto, de todas as suas partes, independentemente de qual for a respetiva afetação, o que não permite configurar valores parcelares do prédio por atenderem apenas a partes com determinada afetação, desconsiderando as partes com outras afetações.

Consequentemente, o “*Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto*” em que assentam as liquidações controvertidas não possui correspondência com a categoria legal consagrada na verba 28 da TGIS do “*valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis*”.

Nesta parametria, nas liquidações impugnadas é adotado, para efeitos da fixação da incidência da verba 28.1 da TGIS, um valor patrimonial que não encontra qualquer acolhimento na lei.

*

§2. DO CASO SUB JUDICE

Como resultou provado, nenhum dos andares ou divisões com utilização independente, descritos na matriz predial como afetos à habitação, do prédio urbano em apreço, possui um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00 (*cf. facto provado c*)).

Nessa medida e atento o acima exposto, uma vez que o valor patrimonial tributário de cada um dos indicados andares ou divisões com utilização independente afetos à habitação é inferior àquele valor a que se reporta a verba 28.1 da TGIS, segue-se que tais andares ou divisões não se subsumem na norma de incidência tributária constante dessa verba 28.1, pelo que as liquidações controvertidas padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, o que implica a declaração da sua ilegalidade e sequente anulação.

*

Atenta a procedência da peticionada declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo controvertidas, por vício que impede a renovação do ato, fica prejudicado, por inútil, o conhecimento das restantes questões e vícios invocados pela Requerente.

*

§3. DO REEMBOLSO DAS QUANTIAS PAGAS E DO PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS

A Requerente peticiona, ainda, a condenação da AT ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios.

O artigo 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT preceitua que a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria adotando os atos e operações necessários para o efeito, o que se deve entender, em conformidade com o disposto no artigo 100.º da LGT, aplicável *ex vi* alínea *a*) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, como abrangendo o pagamento de juros indemnizatórios, em consonância, aliás, com o disposto no n.º 5 do mesmo artigo 24.º do RJAT.

O artigo 43.º, n.º 1, da LGT determina 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”*, estatuidando o n.º 5 do artigo 61.º do CPPT que os *“juros são contados desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos”*.

No caso concreto, verifica-se que a ilegalidade das liquidações controvertidas, por erro nos pressupostos de direito, é imputável à AT por, naquelas liquidações de imposto, ter procedido à incorreta interpretação e aplicação da disposição constante da verba 28.1 da TGIS, pelo que a Requerente tem direito, em conformidade com o disposto nos artigos 24.º, n.º 1, alínea *b*), do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do estatuído nos artigos

43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, calculados desde as datas dos respetivos pagamentos, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos.

IV. DECISÃO

Nos termos expostos, este Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, consubstanciado na errada interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, declarar ilegais e anular as liquidações de Imposto do Selo impugnadas nos presentes autos, respeitantes ao ano de 2015 e referentes ao prédio urbano inscrito sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho e distrito de Lisboa;
- b) Julgar procedente o pedido de condenação da Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar à Requerente o montante de imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, calculados, à taxa legal, desde as datas dos respetivos pagamentos, até à data do processamento da respetiva nota de crédito, em que são incluídos;
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas do presente processo.

*

VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto nos arts. 306.º, n.º 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, é fixado ao processo o valor de **€ 17.331,64 (dezassete mil trezentos e trinta e um euros e sessenta e quatro cêntimos)**.

*

CUSTAS

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, o montante das custas é fixado em **€ 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros)**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira**.

*

Lisboa, 2 de dezembro de 2016.

O Árbitro,

(Ricardo Rodrigues Pereira)