

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 18/2018-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade vertical

## DECISÃO ARBITRAL

A.

### I. Relatório

A... (doravante, "Requerente") com o número de identificação fiscal..., com residência em Avenida ... n.º ... – ..., ...-... Lisboa, requereu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 15 de Janeiro de 2018, a constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Tributaria ou "RJAT") e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), com vista à declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa <sup>(1)</sup> proc. n.º ...2016... - Processo DJT n.º RO .../17, proferido pelo Senhor Director de Finanças Adjunto da Direcção de Finanças de Lisboa e consequente anulação dos atos tributários de liquidação de IS de 2012, 2013 e 2014 - verba 28.1 do prédio ...-U-..., no valor total de 32.772,00, (trinta e dois mil, setecentos e setenta e dois euros), liquidações que o Requerente não discrimina, mas que são 30 liquidações, divididas em 10 por cada ano, todas com o valor unitário de 1.092,40€, emitidas com referência ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia do ..., concelho de Lisboa, distrito de Lisboa, sob o número..., correspondente a um prédio urbano, prédio em propriedade total, composto por 16 unidades com utilização independente.

A Requerente optou por não designar árbitro.

O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD em 15 de Janeiro de 2018 e automaticamente notificado à AT na mesma data.

O Signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro de Tribunal Arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, tendo comunicado a aceitação do encargo no prazo legal, de acordo com o artigo 4.º do Código Deontológico do CAAD.

As Partes foram notificadas da designação do Signatário, expedida em 28 de Fevereiro de 2018, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT, não se tendo oposto à mesma.

O Tribunal Arbitral singular ficou, assim, regularmente constituído em 20 de Março de 2018, de acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT.

A AT foi notificada do despacho arbitral de 20 de Março de 2018, por notificação expedida em 23 de Março do mesmo ano, para apresentar resposta no prazo de 30 (trinta) dias, tendo-a apresentado em 26 de Abril de 2018 a qual foi imediatamente notificada à Requerente.

Por despacho arbitral de 30 de Abril de 2018, o Tribunal Arbitral considerou, ao abrigo do disposto no artigo 16.º, alíneas c) e e) do RJAT, dispensável a reunião do artigo 18.º do RJAT, ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais, (art.ºs 19.º n.º 2 e 29.º n.º 2 do RJAT).

Foi também dispensada a produção de alegações escritas, pela aplicação dos mesmos princípios, tendo sido convidadas as partes a juntar aos autos versão word das suas peças processuais, só o tendo feito a Requerida.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **II. Pedido da Requerente**

A Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação de IS referentes aos anos de 2012, 2013 e 2014, após indeferimento de pedido de revisão oficiosa de acto tributário, que também pretende ver considerada ilegal.

A Requerente apresentou o presente pedido, de acordo com a fundamentação que sucintamente se indica:

1. As liquidações de IS referem-se ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia do ..., concelho de Lisboa, distrito de Lisboa, sob o número ..., correspondente a um prédio urbano, em propriedade total, composto por 16 unidades com utilização independente.

2. De acordo com a Verba n.º 28 da Tabela Geral, em vigor à data dos factos, integram o campo de incidência do imposto do Selo:

“Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imoveis (CIMI), seja igual ou superior a 1.000.000,00 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 - Por prédio habitacional ou por terreno para construa cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no 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%

3. A Requerente não questiona a espécie do prédio em causa classificado como urbano e com afectação habitacional, de acordo com os critérios estabelecidos nos artigos 2.º, 4.º e 6.º do Código do IMI, questionando apenas qual o exacto sentido de “valor patrimonial considerado para efeitos de IMI”, constante da norma de incidência do Imposto de Selo.

4. As liquidações impugnadas são ilegais por vício de violação de lei, já que não cabem no campo de aplicação da verba 28.1 da TGIS os prédios em regime de propriedade total, ou vertical, que integrem fracções destinadas a habitação susceptíveis de utilização independente que não tenham, qualquer delas, valor patrimonial tributário superior a 1.000.000,00 €;

5. Em suma, peticiona a Requerente a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo (IS), referente aos anos de 2012, 2013 e 2014, da verba 28.1 da TGIS, no valor total de € 32.772,00€, emitidas com referência ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia do ..., concelho de Lisboa, distrito de Lisboa, sob o número..., correspondente a um prédio urbano em propriedade total, composto por 16 unidades com

utilização independente, com a consequente devolução do tributo já pago, acrescido dos juros indemnizatórios correspondentes até efectivo e integral pagamento;

### **III. Resposta da Requerida**

A Requerida apresentou a sua Resposta, que fundamenta nos termos seguintes:

#### **a) Por impugnação**

1. As liquidações foram emitidas de acordo com a informação constante da matriz predial, quer quanto à sua afectação habitacional, quer quanto ao valor patrimonial total do imóvel;

2. Encontrando-se os prédios em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2.º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2.º do CIMI, deve o vício de violação de lei ser julgado improcedente;

3. Defende-se ainda a Requerida a partir do art.º 28.º a 49.º, professando pela não violação do princípio da igualdade, sendo que, a Requerente não invocou expressamente a violação desse princípio;(2)

4. Se as partes de prédios, para efeitos de IMI, não são prédios, então não o serão também para efeitos de IS. Logo, o facto tributário é a propriedade do prédio, no seu todo, conforme decorre do conceito constante do artigo 2.º do CIMI;

5. Em suma, propugna ser julgado improcedente o presente pedido de pronuncia arbitral, por não provado, mantendo-se na ordem jurídica os actos tributários de liquidação impugnados, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

### **IV. Matéria de facto**

#### **a) Factos provados**

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, bem como da posição das partes, consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente é proprietária de um prédio urbano, inscrito na matriz predial da freguesia do ..., concelho de Lisboa, distrito de Lisboa, sob o número ..., correspondente a um prédio urbano, em propriedade total, composto por 16 unidades com utilização independente,

2. A inscrição matricial segundo a caderneta predial urbana está decomposta com a seguinte descrição:

3. Cada um dos cinco andares, divididos em duas unidades autónomas cada, susceptíveis de utilização independentes e afectos à habitação, tem um valor patrimonial tributário individual inferior a € 1.000.000,00.

4. A AT procedeu à liquidação de IS referente aos anos de 2012, 2013 e 2014, da verba 28.1 da TGIS, no valor total de € 32.772,00€, que são 30 liquidações, divididas em

10 por cada ano, todas com o valor unitário de 1.092,40€, baseada na afectação matricial das unidades independentes a Habitação.

5. As liquidações em questão são:

2014 ... de 2015-03-20 valor de 1.092,40  
2013 ... de 2014-03-17 valor de 1.092 40  
2013 ... de 2014-03-17 valor de 1.092,40  
2012 ... de 2013-07-17 valor de 1.092,40

2012 ... de 2013-07-17 valor de 1.092,40

2012 ... de 2013-07-17 valor de 1.092,40

6. A Requerente apresentou pedido de revisão oficiosa daqueles actos de liquidação em 14.12.2015.

7. Por decisão da Direcção de Finanças de Lisboa notificada à requerente em 02/01/2018, foi rejeitada a revisão oficiosa deduzida, fundamentando que, “Atendendo aos pareceres e propostas que antecedem, ao teor, conteúdo e fundamentos da informação prestada infra e com os demais elementos dos autos considero que o pedido não merece provimento uma vez que, segundo o informado, não se verificam os pressupostos legais previstos para a Revisão solicitada e se trata de matéria sancionada superiormente no sentido do indeferimento do pedido.”

8. A Requerente deu entrada da presente acção arbitral, no dia 15.01.2018.

**b) Fundamentação da matéria de facto provada:**

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (cópias da caderneta predial do imóvel identificado, do comprovativo do pagamento das notas de cobrança emitidas em nome da Requerente, acrescido de custas e juros de mora, bem como do processo de revisão oficiosa e da posição das partes no processo.

**c) Factos dados como não provados**

Nenhum com interesse relevante para a decisão da causa.

O Tribunal é competente, está regularmente constituído, apresentando-se as partes com personalidade, capacidade, legitimidade e representação, não havendo nulidades nem exceções ou questões prévias que impeçam a apreciação do mérito da causa.

**V. Matéria de Direito**

Questões a decidir:

Se o imóvel dos autos que foi objecto de tributação em sede da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, constitui um facto tributário para efeitos dessa norma.

Evolução do quadro normativo <sup>(3)</sup>

O Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei nº 150/99, de 11 de setembro, iniciou a sua vigência em março de 2000, sendo significativamente alterado pelo Decreto-Lei nº 287/2003, de 12 de novembro, que o republicou.

Com a reforma da tributação do património operada em 2003, o Imposto do Selo passou a configurar-se sobretudo como um imposto sobre as operações que, independentemente da sua materialização, revelam rendimento e riqueza, aplicando-se a uma “multiplicidade heterogénea de factos ou atos”, sem “um traço comum que lhes confira identidade” (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, pág. 453). Essa capacidade de acolher no seu seio tributações de diferente natureza criou caminho a que o legislador fiscal lhe fosse atribuindo um papel complementar de outros impostos.

Como apontam J. SILVÉRIO DIAS MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS (Os Impostos Sobre o Património Imobiliário – O Imposto de Selo, pág. 251, Lisboa 2005) “o imposto de selo configura-se como meio de atingir manifestações de capacidade contributiva não abrangidas pela incidência de quaisquer outros impostos. Não revestindo a natureza de tributação de sobreposição, este imposto tende a assumir uma função residual preenchendo espaços deixados em aberto pela tributação do rendimento e do consumo”.

A Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro, introduziu um conjunto de alterações nos diplomas codificadores de três impostos – IRS, IRC e Imposto do Selo – assim como na Lei Geral Tributária, entre as quais a norma ora em análise, todas norteadas à obtenção suplementar de receita fiscal e, em geral, a contrariar o desequilíbrio orçamental. Assim, invocando os princípios da equidade social e justiça fiscal, foi agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, introduziram-se medidas de reforço de combate à fraude e evasão fiscal, através do reforço do regime aplicável às manifestações de fortuna dos sujeitos passivos e às transferências de e para paraísos fiscais, a que se somou a introdução, no âmbito do Imposto do Selo, da tributação de situações jurídicas (expressão aditada ao nº 1 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo), que se entendeu capazes de

suportar esforço fiscal acrescido, distribuindo desse modo mais equitativamente o sacrifício para atingir a consolidação orçamental exigido aos contribuintes.

Assim, com o aditamento da verba n.º 28 à Tabela Geral do Imposto do Selo pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, foi sujeita a este imposto uma situação jurídica, consubstanciada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédio urbano com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, seja igual ou superior a €1.000.000,00, fazendo recair sobre tal valor a taxa de 1%.

Nos termos constantes da proposta de Lei n.º 98/XX na Assembleia da República, publicada no DAR, I Série, n.º 9/XX/2, de 11 de Outubro de 2012, com a alteração legislativa pretende-se a criação de “uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros”. “Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”. Apela-se, portanto, a par da criação de mais um mecanismo gerador de receita, à necessidade de dar acolhimento aos princípios de equidade social e justiça fiscal de modo a que contribuam especialmente as pessoas singulares que sejam titulares de casas de valor igual ou superior a € 1 000 000,00.

A redação da verba 28.1. sofreu alteração posterior, por via da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, passando a ampliar a incidência do Imposto do Selo, à taxa de 1%, a “(...) prédio urbano ou (por) terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.

A incidência do Imposto do Selo, caracterizada por uma multiplicidade heterogénea de factos, remete, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo, mormente quanto aos critérios normativos definidores do valor patrimonial a considerar, para a regulação constante do Código do IMI, assegurando, ou pelo menos, promovendo, um

certo grau de sintonia entre os vários corpos legislativos no âmbito da tributação do património. A doutrina atribui-lhe mesmo a condição de “taxa adicional do IMI”, dirigido a “discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes” (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, ob. cit., pág. 504), explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado (ob. cit., pág. 506).

Aliás, esta condição veio mesmo a ser realizada com a criação do adicional ao IMI concretizada pela Lei 42/2016, de 28/12, enxertado como capítulo XV no compêndio do IMI, com normas de incidência, valor tributável, taxa, liquidação e pagamento e disposições diversas, com regras próprias, que revogou expressamente a verba 28, da Tabela Geral do Imposto de Selo.

No entanto, este adicional de IMI possui uma natureza pessoal de tributação, pois olha a situações globais de património imobiliário, numa perspectiva de riqueza, que a par do direccionamento das receitas para o Fundo de Estabilização da Segurança Social, permite compreender a diferença de objectivos e regime concretos, que ambos prosseguiam, visto todos eles em última instância terem finalidades de receita orçamental.

Na verdade, a tributação decorrente da norma de incidência alojada na verba n.º 28 assumia a natureza de imposto parcelar (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, ob. cit., pág. 507), tomando como base tributável o prédio urbano afeto à habitação, calculando o respetivo valor patrimonial tributário por unidade jurídica e económica relevante. Não constitui imposto geral sobre o património, ou mesmo imposto sobre todo o património imobiliário, em termos de fundar uma comparação radicada numa ótica de personalização do imposto e a partir de base que atenda a todo o património do sujeito tributário.

Na verdade, o conceito de “prédio (urbano) com afetação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário.

Efectuado este excuro que já vai longo, vejamos a norma em concreto e o que se pode entender por prédio habitacional e o VPT relevante.

A redacção inicial da verba 28.1 era a seguinte:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%;

A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, vigente a partir de 1 de Janeiro de 2014, alterou para:

“por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.

A questão sempre recorrente na interpretação das normas jurídicas e com muito maior acuidade nas suas alterações parciais, reside na interpretação se, o acrescento de determinado complemento directo, respeita apenas ao que foi aditado ou se refere também ao que já lá estava. Por outras palavras, é saber se houve pretensão por parte de quem legislou, que o excerto “nos termos do disposto no Código do IMI”, seja aplicado ao que foi aditado – terreno para construção, ou também ao que já lá estava – prédio habitacional.

É verdade, que a redacção dada pelo art.º 3.º, da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, ao art.º 67.º, n.º 2, do Código do Imposto de Selo, estabeleceu que: “Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”, o art.º 4º do CIMI que contém a definição do que são prédios urbanos e, por sua vez, o art.º 6º que elenca as diversas categorias de prédios urbanos. Ora, mas se é assim, incluindo-se com vigor a partir de finais de 2012 que é aplicável subsidiariamente o disposto no CIMI, porque razão teve o legislador necessidade de expressamente o mencionar quando alterou a redacção da verba 28.1? Se já lá estava uma norma geral? Se também analisarmos a norma do art.º 49.º do CIS, vemos que o n.º 3, aditado pelo Decreto-Lei n.º 41/2016, de 1 de agosto, preceituava “3 - Aplica-se às liquidações do imposto previsto na verba n.º 28 da Tabela Geral, com as necessárias adaptações, o disposto no artigo 115.º e no n.º 2 do artigo 129.º do CIMI.

Mas se já lá estava a norma do art.º 67.º, n.º 2, para quê fazer esta alteração, se já eram aplicáveis?

Analisando os citados artigos 115.º e 129.º, n.º 2, não retiramos daí qualquer lógica sistemática, nem sequer quanto ao elemento lógico.

Não será então pela lógica do sistema que poderemos fundamentar de forma inexpugnável o sentido da norma.

Na verdade, é de há muito pacificamente aceite pela doutrina que as normas tributárias se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas, solução que consta hoje expressamente do n.º 1 do artigo 11.º, da Lei Geral Tributária (LGT), ao estabelecer que “  
- Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”.

De entre os elementos de interpretação, aquele de que o aplicador da norma deve partir é, precisamente, do elemento gramatical, ou seja, do texto da lei, havendo no entanto a salientar que, na determinação do sentido e valor da norma, não pode o intérprete deixar de considerar o elemento lógico ou, de acordo com o n.º 1 do artigo 9.º, do Código Civil, deixar de “reconstituir (...) o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”.

Mas vejamos o caso concreto:

Estamos perante um prédio que não encontra constituído em propriedade horizontal, os vulgarmente designados por propriedade total e (ou) vertical, composto por 16 unidades independentes, tendo afinal autonomia material, económica e jurídica, em que dessas 16 unidades só se tributam 10 delas, porque são essas 10 que tem como destino a habitação, procedendo-se a 10 liquidações autónomas – 1 por cada uma dessas unidades independentes, mas que depois se somam para resultar daí um VPT só dessas 10, superior a 1.000.000,00€! Por outras palavras, “descasca-se” o prédio e depois aproveita-se parte dele!

Na sua contestação diz a AT que: “As liquidações foram emitidas de acordo com a informação constante da matriz predial, quer quanto à sua afectação habitacional, quer quanto ao valor patrimonial total do imóvel;”

Mas não foram! Porque ou bem que é prédio o todo, como diz a AT “quer quanto ao valor patrimonial total do imóvel”, ou bem que afinal é relevante partes do prédio.

Daí que na lógica da Requerida, se as unidades dependentes não são prédio de “per si”, significa que será prédio tudo e logo as 16 unidades independentes, mas afinal 6 unidades independentes que são uma parte do todo, não podem ser tributadas porque o seu destino é armazém, serviços ou comércio. (4)

Fazendo apelo neste conspecto ao doutamente vertido no Acórdão da CAAD, exarado no processo 152/2015-T, aí é realizado um excursus exegético realizado pela perspectiva do valor patrimonial tributário, *“No que respeita à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios não constituídos em propriedade horizontal, rege o artigo 7.º, n.º 2, do Código do IMI, mas apenas quanto aos “prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior”, caso em que, de acordo com a sua alínea b) “(...) cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes”. ”*

Devemos frisar que esta é a única norma do Código do IMI que se faz menção ao valor global do prédio, sem que daí seja retirado o que quer que seja.

*“Da conjugação das normas do n.º 2 do artigo 7.º e do n.º 1 do artigo 6.º, ambos do Código do IMI, resulta que, se um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal integrar exclusivamente partes ou divisões de afetação habitacional, o valor do prédio não equivale à soma das suas partes.”*

Desta interpretação resulta que de um lado, temos um prédio constituído em propriedade vertical, composto apenas por unidades independentes com a finalidade habitacional, sendo que neste caso o valor (VPT) do prédio não equivale à soma das partes e do outro lado, temos um prédio constituído em propriedade vertical, composto por unidades independentes, mas com finalidade múltipla, ex: habitação e comércio e neste caso, dizemos que a soma das partes corresponde ao valor (VPT) do prédio.

Com base nestes pressupostos, na primeira situação, em que cada uma das partes é autónoma, não lhe tendo sido atribuído um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, ficará excluída da incidência do Imposto de Selo – verba 28.1, da TGIS. E quanto à segunda situação?

Aqui chegados, caberá questionar da sujeição a Imposto do Selo de uma parte ou divisão de utilização independente, com afetação habitacional, de um prédio não constituído em propriedade horizontal, em que se integrem partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1 do artigo 6.º, do Código do IMI, por exemplo, divisões destinadas a comércio e serviços, como é o caso dos autos.

Arrimamo-nos no que foi escrito no citado Acórdão da CAAD, processo 152/2015-T, que transcrevemos para melhor compreensão: *“Ora, a resposta há-de ser negativa, não*

*obstante a previsão da alínea b) do n.º 2, do artigo 7.º, do CIMI, segundo a qual o valor do prédio é a soma dos valores das suas partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1, do artigo 6.º, do mesmo Código.*

*É que, aqui, não estamos a cotejar, como pretende a AT, duas realidades juridicamente distintas, como seriam as partes ou divisões de utilização independente de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, por um lado, e as frações autónomas de prédios submetidos àquele regime, que, para efeitos de IMI, são elas próprias prédios, por outro.*

*O que aqui se compara são realidades em tudo idênticas, ou seja, partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional, integradas em prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal.*

*E a resposta à questão há-de ser negativa, pois nada justificaria que o legislador pretendesse tributar partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, integrado por outras partes ou divisões de utilização independente destinadas a outros fins e não tributasse partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional de um outro prédio urbano em propriedade total, integrado exclusivamente por partes ou divisões de utilização independente, destinadas a habitação. Caso o legislador pretendesse tratar de forma desigual realidades em tudo idênticas, teria de se concluir por uma flagrante violação do princípio da igualdade.*

*Não se afigurando ser essa a intenção legislativa, não se poderá aceitar que a AT formule uma norma de incidência ex novo, diversa da que foi criada pelo legislador, pretendendo tributar partes de prédios, ainda que económica e funcionalmente independentes e, como tal, separadamente inscritas na matriz, pois a lei é clara ao sujeitar a imposto de selo da verba 28.1, da TGIS, os prédios urbanos de afetação habitacional, cujo VPT, para efeitos de IMI, seja superior a € 1 000 000,00.*

*Efetivamente, tal como refere a Requerente nas suas alegações e já serviu de fundamento a outras decisões arbitrais, nomeadamente a proferida no processo n.º 50/2013-T, “A ratio legis subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, em obediência ao disposto no artigo 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.” (5)*

Perante tudo o que vem sendo exposto e com os diversos fundamentos que são aduzidos nos Acórdãos que vimos citando e nos que enumerámos em nota de rodapé,(6) o sentido interpretativo da norma da verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro, relativamente a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal que integrem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, se o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de aplicação do imposto é o atribuído individualmente a cada um deles ou, pelo contrário, é o correspondente à soma de todos eles, não podemos deixar de concluir que o VPT relevante é o atribuído individualmente a cada andar, ou divisão independente.

Pelo que entendemos não poder merecer acolhimento a posição da AT, ao pretender fixar como valor de referência para a incidência do imposto do selo o valor global da parte habitacional de um prédio em propriedade vertical, por não o admitir o CIMI que é também a base legal remissiva de suporte daquele.

Não tendo nenhuma das partes susceptíveis de utilização independente valor patrimonial superior a um milhão de euros, não há, assim, lugar a incidência da verba 28.1 prevista na TGIS, (aliás, atualmente revogado pela Lei nº 42/2016 – Lei do Orçamento do Estado para 2017 – artigo 210º-2).

Face ao que vem de dizer-se procede o pedido de pronúncia arbitral deduzido pela Requerente por claro vício de lei e erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

## **VI. Juros indemnizatórios**

De harmonia com o disposto na al. b) do art. 24.º do RJAT, 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 exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais

tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na al. a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que «a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão».

Embora o art. 2.º, n.º 1, als. 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 directriz, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 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 art. 61º, nº 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT) (na redacção dada pela Lei nº 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o nº 2 na redacção 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».

Assim, o nº 5 do art. 24º do RJAT, ao dizer 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.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade do acto de liquidação, há lugar a pagamento de juros indemnizatórios, pois a liquidação é imputável à AT, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal.

Consequentemente, as Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos dos arts. 24.º, n.º 5 do RJAT, 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º do CPPT, a determinar pela Autoridade Tributária e Aduaneira em execução do presente acórdão.

### **C) DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na sua plenitude quanto ao pedido de anulação das liquidações sub judice;
- b) Condenar a Requerida a restituir ao Requerente os montantes indevidamente pagos por força dos actos de liquidação anulados;
- c) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida Administração Tributária em juros indemnizatórios;
- d) Condenar a Requerida em custas;

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €32.772,00 (trinta e dois mil, setecentos e setenta e dois euros), de harmonia com o disposto no artigo 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 de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.836,00 €, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária e Tabela I anexa, a cargo da Requerida;

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131º do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, com versos em branco, e revisto pelo árbitro.

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

Lisboa, 2 de Julho de 2018

O Árbitro Singular

António Pragal Colaço

<sup>(1)</sup> No presente aresto é usado com sentido idêntico de forma indistinta, quer a expressão, revisão oficiosa, quer a expressão, revisão de acto tributário;

<sup>(2)</sup> Na verdade, a Requerente na sua argumentação invoca o Ac. 047/15 de 09-09-2015 do STA, transcrevendo-o de seguida, sendo na parte que nos interessa: “De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da Republica Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.” Mas, tal excerto transcrito faz parte da argumentação principal e não, constitui a invocação expressa de nenhum princípio de natureza constitucional que gere eventual inconstitucionalidade;

<sup>(3)</sup> Cfr. Acórdão da CAAD, Processo número 533/2016, de 20 de Março de 2017, em que o signatário foi Árbitro Adjunto, que seguimos quase “ipsis verbis”;

<sup>(4)</sup> A AT entende na sua Resposta que o art.º 2º, nº 4 do CIMI é claro e que, independentemente de cada andar ou parte do prédio não constituído em propriedade horizontal ser suscetível de utilização independente e ser considerado na inscrição matricial com valor patrimonial tributário próprio, para efeitos de IS relevo o prédio na sua totalidade, pois as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio (sublinhado nosso);

<sup>(5)</sup> Como também bem explica a decisão proferida pelo Tribunal Arbitral no processo 349/2015-T, “Assim, prédio será a área independente, considerada separada e autonomamente na matriz, sendo sujeito a IS se cumpridos dois requisitos: ser destinado a fins habitacionais e ter um VPT igual ou superior a um milhão de euros, critério de aferição dos imóveis habitacionais “de luxo”. De outro modo, criar-se-ia uma realidade não prevista pelo legislador: a de um, por assim dizer, “prédio habitacional”, eventualmente inserido dentro de um prédio mais vasto, eventualmente com várias finalidades, em que o VPT daquele, espúrio aos registos matriciais, consistiria na ficção de um VPT dado pela adição do VPT autónomo de cada divisão (independente e com finalidade habitacional) considerado na inscrição matricial. Ou seja, onde o legislador considerou duas realidades, teria agora o intérprete, sem apoio no texto legislativo, de ficcionar uma terceira realidade, híbrida, a meio caminho entre o prédio urbano e as suas divisões independentes a que o legislador do IMI, e do IS por remissão para o CIMI, entendeu dar relevo tributário.”

<sup>(6)</sup> Sobre esta questão já se pronunciaram, entre outros, as decisões do CAAD proferidas nos processos número 565/2017-T, 367/2017-T, 261/2017-T, 260/2017-T, 253/2017-T, 245/2017-T, 164/2017-T, 147/2017-T, 146/2017-T, 123/2017-T, 93/2017-T, 82/2017-T, 529/2016-T, 507/2016-T, 495/2016-T, 485/2016-T, 471/2016-T, 466/2016-T, 465/2016-T, 464/2016-T, 450/2016-T, 439/2016-T, 438/2016-T, 433/2016-T, 431/2016-T e 425/2016-T, e os acórdãos n.º 0820/17, 0498/16, 0560/16, 01447/16, 01394/16, 01219/16, 0711/16, 0166/16, 047/15, 01352/15, 01344/15, 01534/15 e 01425/14 do Supremo Tribunal Administrativo (STA);