

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 479/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical

Decisão Arbitral

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), Ana Teixeira de Sousa e Ricardo Rodrigues Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. No dia 10 de julho de 2014, a sociedade comercial **A..., S. A.**, NIPC ..., com sede na Rua ... (doravante, *Requerente*), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º 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 dos atos de liquidação de Imposto do Selo, efetuados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo (doravante, *TGIS*), com referência ao ano de 2013 e aos prédios urbanos inscritos sob o artigo ... na matriz predial urbana da freguesia de ... (...), concelho da ..., distrito do ... e sob o artigo ... na matriz predial da freguesia de ..., concelho e distrito do ..., ambos da propriedade da Requerente, sendo Requerida a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante, *Requerida* ou *AT*). A Requerente juntou 309 (trezentos e nove) documentos, não tendo arrolado testemunhas, nem requerido a produção de quaisquer outras provas.

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

É uma instituição de crédito e, no âmbito da sua atividade, é proprietária de diversos prédios, quer habitacionais, quer comerciais e, ainda, de terrenos para construção. Concretamente, é proprietária de dois prédios urbanos que consubstanciam prédios em propriedade vertical com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sítos no distrito do ..., sendo um deles composto por um total de 52 andares e divisões com

utilização independente, das quais 40 são afetas a habitação, e o outro por um total de 38 andares e divisões com utilização independente, todas afetas a habitação.

Cada um dos andares e divisões com utilização independente dos referidos prédios tem um valor patrimonial tributário próprio, apurado nos termos do Código do IMI, sendo que todos eles são inferiores a € 1.000.000,00.

Os mesmos prédios, por estarem em propriedade total, têm um valor patrimonial tributário próprio, resultante da soma dos valores patrimoniais tributários de cada um dos seus andares ou divisões suscetíveis de utilização independente; concretizando, um desses prédios tem um valor patrimonial tributário total de € 2.560.780,00 e o outro um valor patrimonial tributário total de € 4.429.240,00.

Relativamente a esses dois prédios urbanos, foi a Requerente notificada das liquidações de Imposto do Selo, reportadas ao ano de 2013, tendo as mesmas resultado da aplicação do artigo 1.º, n.º 1, do Código do Imposto do Selo, conjugado com a verba 28.1 da TGIS e com o artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

Constitui entendimento da Requerente que os dois referidos prédios não podem ser incluídos no âmbito de incidência objetiva da verba 28.1 da TGIS, pelo que devem as mencionadas liquidações de Imposto do Selo ser anuladas, por erro nos pressupostos de direito e de facto e por ilegalidade, incluindo inconstitucionalidade, por violação direta do artigo 103.º da CRP.

Porquanto, as liquidações de Imposto do Selo em apreço decorreram da consideração do valor patrimonial tributário total dos andares e divisões com utilização independente afetos à habitação em cada um dos referidos prédios, não tendo pois sido considerado o valor patrimonial tributário de cada um dos andares e divisões com utilização independente afetos à habitação, individualmente considerados.

Ora, na perspetiva da Requerente, este entendimento não pode ser aceite, por ilegal, incluindo por inconstitucionalidade por violação direta dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, ínsitos nos artigos 103.º e 104.º da CRP e também por contrário ao princípio da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP.

Na ótica da Requerente, aqueles andares e divisões com utilização independente têm um valor patrimonial tributário individual ou próprio, calculado nos termos do Código do IMI, o qual deve ser considerado para aplicação, ou não, da verba 28.1 da TGIS. Efetivamente,

se para efeitos de tributação dos prédios urbanos em propriedade horizontal, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, é considerado o valor patrimonial tributário de cada fração autónoma, isoladamente considerada, também no concernente aos prédios em propriedade vertical deve ser considerado o valor patrimonial tributário individual de cada um dos seus andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.

Assim, a verba 28.1 da TGIS apenas poderá ser aplicada a andares ou divisões com utilização independente de um prédio em propriedade vertical com afetação habitacional que, isoladamente consideradas, tenham um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00. Pelo que não poderá a Autoridade Tributária e Aduaneira, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, considerar o valor patrimonial tributário do prédio em que as habitações se inserem, sendo ele superior a € 1.000.000,00, e, partindo desse valor global, tributar em Imposto do Selo cada uma das habitações, todas de valor patrimonial tributário individual inferior a € 1.000.000,00.

Noutra ordem de considerações, a verba 28.1 da TGIS não sujeitando a tributação os prédios urbanos que não estejam afetos a habitação, ainda que estes tenham um valor patrimonial tributário muito superior a € 1.000.000,00, diferencia os contribuintes sem atender à respetiva capacidade contributiva (*cf.* artigo 104.º, n.º 3, da CRP). Por outro lado, esta tributação, nos moldes em que foi implementada, não logra agravar de forma efetiva todos os proprietários que têm um património imobiliário de elevado valor e que, como tal, demonstram uma capacidade contributiva superior. A aplicação da verba 28.1 da TGIS gera, pois, situações em que é conferido um tratamento desigual de situações de facto iguais, atentando contra o princípio geral da igualdade e contra o princípio da capacidade contributiva, pressuposto e critério da tributação.

A Requerente alega, ainda, que sendo as referenciadas liquidações de Imposto do Selo ilegais, ela deve ser integralmente ressarcida do valor do imposto liquidado com base nas mesmas, porque não devido, requerendo o respetivo reembolso. A Requerente peticiona também que lhe sejam pagos os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal, por pagamento indevido da prestação tributária, contados desde a data do pagamento do Imposto do Selo até ao seu integral reembolso.

A Requerente remata o pedido de pronúncia arbitral preconizando que deve «ser julgado procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto do Selo *sub judice*» e, conseqüentemente, formula os seguintes pedidos:

a) Sejam anulados os atos tributários que constituem o seu objeto, relativos às liquidações de Imposto do Selo acima identificadas, por vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito;

b) Seja a Autoridade Tributária e Aduaneira condenada a reembolsar o Requerente do valor do Imposto do Selo pago e a pagar até à decisão final relativamente às liquidações aqui impugnadas;

c) Seja a Autoridade Tributária e Aduaneira condenada no pagamento, ao aqui Requerente, de juros indemnizatórios, à taxa legal, até ao reembolso integral da quantia paga e a pagar até à decisão arbitral.»

2. O pedido de constituição de tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 15 de julho de 2014.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea *a)* do n.º 2 do art. 6.º e da alínea *a)* do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo o Dr. José Poças Falcão (árbitro presidente), o Dr. Diogo Feio e a Dra. Ana Teixeira de Sousa (árbitros vogais), que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 28 de agosto de 2014, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas *b)* e *c)* do RJAT e dos arts. 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 art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 12 de setembro de 2014.

6. No dia 10 de outubro de 2014, 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 conseqüente 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*).

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

Com referência ao ano de 2013 e em cumprimento do disposto no artigo 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, cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 1, afetação habitacional, procedeu a AT às liquidações objeto deste processo arbitral. O que está aqui em causa é, efetivamente, uma liquidação que resulta 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 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. Por isso, um prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente é, inequivocamente, diferente de um prédio em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios.

Por outro lado, apesar de a liquidação do Imposto do Selo, nas situações previstas na verba 28.1 da TGIS, se processar de acordo com as regras do CIMI, o legislador ressalva os aspetos que careçam das devidas adaptações, ou seja, aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, para efeitos de Imposto do Selo releva o prédio na sua totalidade, uma vez que as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as frações autónomas no regime de propriedade horizontal; e isto é assim apesar de o IMI ser liquidado relativamente a cada parte suscetível de utilização independente. O valor patrimonial tributário relevante para efeitos de incidência do Imposto do Selo é, pois, o valor patrimonial tributário total do prédio urbano e não o valor patrimonial tributário de cada uma das partes que o compoñam, ainda quando suscetíveis de utilização independente.

Nesta parametria, entende a Requerida que 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.

Noutra ordem de considerações, entende a AT que a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédios com afetação habitacional e prédios com outras afetações.

A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferentes e a lei fiscal respeita-os. Por consequências, a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras.

A Requerida salienta ainda que a tributação em sede de Imposto do Selo obedece ao critério de adequação, na justa medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode ser ignorado.

7. Em 12 de novembro de 2014, foi realizada a reunião do Tribunal Arbitral coletivo, prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo aí sido decidido, após audição das partes e com a concordância das mesmas, que não haveria lugar à produção de alegações.

Nessa mesma reunião, o Dr. Diogo Feio, árbitro vogal, declarou ter tomado conhecimento da eventual existência de impedimento relativamente à Requerente, sendo que iria submeter essa questão à apreciação do Conselho Deontológico do CAAD.

8. Em 13 de novembro de 2014, a Requerente veio juntar aos autos os comprovativos de pagamento da 2.ª prestação de Imposto do Selo «*cuja anulação pretende obter na presente ação arbitral e para efeitos do reconhecimento dos juros indemnizatórios pedidos na alínea c) do pedido na ação arbitral*».

9. Em 26 de novembro de 2014, foram as partes devidamente notificadas da renúncia do Dr. Diogo Feio às funções de árbitro, neste processo arbitral, e da nomeação, em sua substituição, do Dr. Ricardo Rodrigues Pereira.

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 em virtude de se verificar que a procedência dos pedidos formulados pela Requerente depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto – radicadas na propriedade da Requerente sobre dois prédios urbanos em propriedade vertical com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente – e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito – *in casu*, da verba 28.1 da TGIS (*cf.* artigo 3.º, n.º 1, do RJAT).

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

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cfr.* art. 123.º, n.º 2, do CPPT e art. 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito. Nesta parametria, tendo em consideração, nomeadamente, as posições assumidas pelas partes, a prova documental produzida e o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

1. A Requerente é uma instituição de crédito, cujo objeto social consiste na realização das operações descritas no artigo 4.º, n.º 1, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro – *cf.* artigo 8.º da petição inicial (factualidade aceite por acordo).

2. No âmbito da sua atividade, a Requerente é proprietária de diversos prédios, incluindo prédios habitacionais e comerciais e, ainda, terrenos para construção – *cf.* artigo 8.º da petição inicial (factualidade aceite por acordo).

3. No ano de 2013, a Requerente era proprietária do prédio urbano, em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sito na Rua do ..., ..., União das Freguesias de ... (...), concelho da ..., distrito do ..., inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... – *cf.* artigo 13.º da petição inicial e documento n.º 308 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

4. O referido prédio urbano era então constituído por 8 (oito) pisos e 52 (cinquenta e dois) andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, dos quais 40 (quarenta) são afetos a habitação, tendo-lhe sido atribuído, em 2013, um valor patrimonial tributário total de € 2.560.780,00 – *cf.* artigos 14.º e 18.º da petição inicial e documento n.º 308 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

5. Cada um dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente que integram esse 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 a habitação foram atribuídos, em 2013, os seguintes valores patrimoniais tributários unitários, todos inferiores a € 1.000.000,00 – *cf.* artigos 16 e 17 da petição inicial e documento n.º 308 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo):

Andar ou divisão com utilização independente	Valor patrimonial tributário (€)
AA	50.440,00
AB	51.580,00
AJ	55.150,00
AL	54.890,00
AM	57.900,00
AN	51.270,00
AO	55.150,00
AP	54.890,00
AQ	57.900,00

AR	51.270,00
AS	55.150,00
AT	54.890,00
AU	57.900,00
AV	51.270,00
AX	55.150,00
AZ	54.890,00
BA	57.900,00
BB	51.270,00
BC	55.150,00
BD	54.890,00
BE	57.900,00
BF	51.270,00
D	70.720,00
E	48.600,00
F	70.720,00
G	48.600,00
H	70.720,00
I	48.600,00
J	70.720,00
L	48.600,00
M	70.720,00
N	48.600,00
Q	50.440,00
R	51.580,00
S	50.440,00
T	51.580,00
U	50.440,00
V	51.580,00
X	50.440,00

Z	51.580,00
---	-----------

6. No ano de 2013, a Requerente era proprietária do prédio urbano, em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sito na ..., freguesia de ..., concelho e distrito do ..., inscrito na respetiva matriz predial sob o artigo ... – *cf.* artigo 13.º da petição inicial e documento n.º 309 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

7. Esse mesmo prédio urbano era então constituído por 7 (sete) pisos e 38 (trinta e oito) andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, todas afetas a habitação, tendo-lhe sido atribuído, em 2013, um valor patrimonial tributário total de € 4.429.240,00 – *cf.* artigos 15.º e 18.º da petição inicial e documento n.º 309 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

8. Cada um dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente que integram esse mesmo prédio urbano têm um valor patrimonial tributário próprio, apurado nos termos do Código do IMI, tendo-lhes sido atribuídos, em 2013, os seguintes valores patrimoniais tributários unitários, todos inferiores a € 1.000.000,00 – *cf.* artigos 16 e 17 da petição inicial e documento n.º 309 junto à petição inicial (factualidade aceite por acordo):

Andar ou divisão com utilização independente	Valor patrimonial tributário (€)
AA-3.º	162.750,00
AB-3.º	144.230,00
AC-3.º	84.880,00
AD-3.º	84.350,00
AE-4.º	153.290,00
AF-4.º	132.890,00
AG-4.º	132.970,00
AH-4.º	99.650,00
AI-4.º	157.030,00
AJ-4.º	138.610,00
AK-4.º	84.900,00
AL-4.º	84.380,00

A-R/C	127.900,00
B-R/C	123.890,00
C-1.º	126.710,00
D-1.º	122.910,00
E-2.º	126.750,00
F-2.º	120.970,00
G-3.º	126.460,00
H-3.º	122.320,00
I-R/C	154.140,00
J-R/C	104.190,00
K-R/C	102.590,00
L-R/C	103.580,00
M-R/C	102.800,00
N-R/C	104.370,00
O-R/C	144.200,00
P-1.º	177.040,00
Q-1.º	144.170,00
R-1.º	84.270,00
S-1.º	85.510,00
T-2.º	99.450,00
U-2.º	97.990,00
V-2.º	99.210,00
W-2.º	98.110,00
X-2.º	100.460,00
Y-2.º	84.920,00
Z-2.º	84.400,00

9. Em 4 de julho de 2014, a Requerente peticionou no Serviço de Finanças do ... a passagem desse mesmo prédio urbano ao regime de propriedade horizontal, tendo, para o efeito, apresentado a respetiva escritura de constituição de propriedade horizontal, lavrada

em 2 de julho de 2014 no Cartório Notarial do ..., da Notária ..., a fls. ... do livro ... – *cf.* PA junto aos autos.

10. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo que seguidamente se discriminam, no montante total de € 22.027,50, todas reportadas ao ano de 2013 e referentes aos andares ou divisões com utilização independente afetos a habitação, integrados no prédio urbano supra identificado no facto provado 3. – *cf.* artigo 10.º da petição inicial e documentos n.ºs 1 a 115 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo):

Andar ou divisão com utilização independente	Identificação do documento	Data de liquidação/compensação	Prestação	Valor a pagar (€)
AA	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	168,14
AA	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	168,13
	2014 ...	25.03.2014		168,13
AB	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	171,94
AB	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	171,93
	2014 ...	25.03.2014		171,93
AJ	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	183,84
AJ	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	183,83
	2014 ...	25.03.2014		183,83
AL	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	182,98
AL	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	182,96
	2014 ...	25.03.2014		182,96
AM	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	193,00
AM	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	193,00
	2014 ...	25.03.2014		193,00
AN	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	170,90
AN	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	170,90
	2014 ...	25.03.2014		170,90

AO	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	183,84
AO	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	183,83
	2014 ...	25.03.2014		183,63
AP	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	182,98
AP	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	182,96
	2014 ...	25.03.2014		182,96
AQ	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	193,00
AQ	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	193,00
	2014 ...	25.03.2014		193,00
AR	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	170,90
AR	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	170,90
	2014 ...	25.03.2014		170,90
AS	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	183,84
AS	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	183,83
	2014 ...	25.03.2014		183,83
AT	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	182,98
AT	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	182,96
	2014 ...	25.03.2014		182,96
AU	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	193,00
AU	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	193,00
	2014 ...	25.03.2014		193,00
AV	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	170,90
AV	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	170,90
	2014 ...	25.03.2014		170,90
AX	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	183,84
AX	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	183,83
	2014 ...	25.03.2014		183,83
AZ	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	182,98
AZ	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	182,96
	2014 ...	25.03.2014		182,96

BA	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	193,00
BA	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	193,00
	2014 ...	25.03.2014		193,00
BB	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	170,90
BB	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	170,90
	2014 ...	25.03.2014		170,90
BC	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	183,84
BC	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	183,83
	2014	25.03.2014		183,83
BD	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	182,98
BD	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	182,96
	2014 ...	25.03.2014		182,96
BE	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	193,00
BE	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	193,00
	2014 ...	25.03.2014		193,00
BF	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	170,90
BF	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	170,90
	2014 ...	25.03.2014		170,90
D	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	235,74
D	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	235,73
	2014 ...	25.03.2014		235,73
E	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	243,00
	2014 ...	25.03.2014		243,00
F	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	235,74
F	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	235,73
	2014 ...	25.03.2014		235,73
G	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	243,00
	2014 ...	25.03.2014		243,00
H	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	235,74
H	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	235,73

	2014 ...	25.03.2014		235,73
I	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	243,00
	2014 ...	25.03.2014		243,00
J	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	235,74
J	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	235,73
	2014 ...	25.03.2014		235,73
L	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	243,00
	2014 ...	25.03.2014		243,00
M	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	235,74
M	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	235,73
	2014 ...	25.03.2014		235,73
N	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	243,00
	2014 ...	25.03.2014		243,00
Q	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	168,14
Q	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	168,13
	2014 ...	25.03.2014		168,13
R	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	171,94
R	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	171,93
	2014 ...	25.03.2014		171,93
S	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	168,14
S	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	168,13
	2014 ...	25.03.2014		168,13
T	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	171,94
T	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	171,93
	2014 ...	25.03.2014		171,93
U	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	168,14
U	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	168,13
	2014 ...	25.03.2014		168,13
V	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	171,94
V	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	171,93

	2014 ...	25.03.2014		171,93
X	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	168,14
X	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	168,13
	2014 ...	25.03.2014		168,13
Z	2014 ...	18.03.2014	1. ^a	171,94
Z	2014 ...	18.03.2014	2. ^a	171,93
	2014 ...	25.03.2014		171,93

11. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo que seguidamente se discriminam, no montante total de € 44.292,41, todas reportadas ao ano de 2013 e referentes aos andares ou divisões com utilização independente afetos a habitação, integrados no prédio urbano supra identificado no facto provado 6. – *cf.* artigo 11.º da petição inicial e documentos n.ºs 116 a 229 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo):

Andar ou divisão com utilização independente	Identificação do documento	Data de liquidação/compensação	Prestação	Valor a pagar (€)
A-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	426,34
A-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	426,33
	2014 ...	24.03.2014		426,33
AA-3.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	542,50
AA-3.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	542,50
	2014 ...	24.03.2014		542,50
AB-3.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	480,78
AB-3.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	480,76
	2014 ...	24.03.2014		480,76
AC-3.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	282,94
AC-3.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	282,93
	2014 ...	24.03.2014		282,93
AD-3.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	281,18

AD-3.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	281,16
	2014 ...	24.03.2014		281,16
AE-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	510,98
AE-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	510,96
	2014 ...	24.03.2014		510,96
AF-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	442,98
AF-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	442,96
	2014 ...	24.03.2014		442,96
AG-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	443,24
AG-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	443,23
	2014 ...	24.03.2014		443,23
AH-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	332,18
AH-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	332,16
	2014 ...	24.03.2014		332,16
AI-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	523,44
AI-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	523,43
	2014 ...	24.03.2014		523,43
AJ-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	462,04
AJ-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	462,03
	2014 ...	24.03.2014		462,03
AK-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	283,00
AK-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	283,00
	2014 ...	24.03.2014		283,00
AL-4.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	281,28
AL-4.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	281,26
	2014 ...	24.03.2014		281,26
B-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	412,98
B-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	412,96
	2014 ...	24.03.2014		412,96
C-1.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	422,38

C-1.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	422,36
	2014 ...	24.03.2014		422,36
D-1.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	409,70
D-1.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	409,70
	2014 ...	24.03.2014		409,70
E-2.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	422,50
E-2.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	422,50
	2014	24.03.2014		422,50
F-2.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	403,24
F-2.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	403,23
	2014 ...	24.03.2014		403,23
G-3.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	421,54
G-3.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	421,53
	2014 ...	24.03.2014		421,53
H-3.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	407,74
H-3.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	407,73
	2014 ...	24.03.2014		407,73
I-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	513,80
I-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	513,80
	2014 ...	24.03.2014		513,80
J-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	347,30
J-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	347,30
	2014 ...	24.03.2014		347,30
K-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	341,98
K-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	341,96
	2014 ...	24.03.2014		341,96
L-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	345,28
L-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	345,26
	2014 ...	24.03.2014		345,26
M-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	342,68

M-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	342,66
	2014 ...	24.03.2014		342,66
N-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	347,90
N-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	347,90
	2014 ...	24.03.2014		347,90
O-R/C	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	480,68
O-R/C	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	480,66
	2014 ...	24.03.2014		480,66
P-1.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	590,14
P-1.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	590,13
	2014 ...	24.03.2014		590,13
Q-1.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	480,58
Q-1.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	480,56
	2014 ...	24.03.2014		480,56
R-1.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	280,90
R-1.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	280,90
	2014 ...	24.03.2014		280,90
S-1.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	285,04
S-1.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	285,03
	2014 ...	24.03.2014		285,03
T-2.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	331,50
T-2.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	331,50
	2014 ...	24.03.2014		331,50
U-2.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	326,64
U-2.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	326,63
	2014 ...	24.03.2014		326,63
V-2.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	330,70
V-2.º	2014 ...	17.03.2014	2. ^a	330,70
	2014 ...	24.03.2014		330,70
W-2.º	2014 ...	17.03.2014	1. ^a	327,04

W-2.º	2014 ...	17.03.2014	2.ª	327,03
	2014 ...	24.03.2014		327,03
X-2.º	2014 ...	17.03.2014	1.ª	334,88
X-2.º	2014 ...	17.03.2014	2.ª	334,86
	2014 ...	24.03.2014		334,86
Y-2.º	2014 ...	17.03.2014	1.ª	283,08
Y-2.º	2014 ...	17.03.2014	2.ª	283,06
	2014 ...	24.03.2014		283,06
Z-2.º	2014 ...	17.03.2014	1.ª	281,34
Z-2.º	2014 ...	17.03.2014	2.ª	281,33
	2014 ...	24.03.2014		281,33

12. As liquidações de Imposto do Selo discriminadas nos factos provados 9. e 10. resultam da aplicação da verba 28.1 da TGIS a todos e cada um dos andares ou divisões com utilização independente ali referenciados, integrados nos prédios urbanos identificados nos factos provados 3. e 6. – *cf.* artigo 12.º da petição inicial e documentos n.ºs 1 a 229 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

13. A Requerente procedeu tempestivamente ao pagamento integral dos valores correspondentes à 1.ª prestação das mencionadas liquidações de Imposto do Selo, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em abril/2014, no montante total de € 22.512,12 – *cf.* artigo 21.º da petição inicial e documentos n.ºs 230 a 307 juntos à petição inicial (factualidade aceite por acordo).

14. A Requerente procedeu tempestivamente ao pagamento integral dos valores correspondentes à 2.ª prestação das mencionadas liquidações de Imposto do Selo, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em julho/2014, no montante total de € 21.296,29 – *cf.* os documentos que acompanham o requerimento junto aos autos pela Requerente, em 13 de novembro de 2014 (factualidade aceite por acordo).

15. Em 10 de julho de 2014, 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

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nas afirmações feitas nos articulados, nos pontos indicados, em que não foi posta em causa a respetiva aderência à realidade, nos documentos juntos aos autos, referenciados em relação a cada um dos pontos, cuja correspondência à realidade não foi questionada e no processo administrativo junto aos autos.

*

III. 2. DE DIREITO

A questão decidenda

No essencial, o Tribunal é chamado a decidir a questão da tributação, em sede de imposto de selo, no caso de prédios de valor patrimonial global superior a um milhão de euros cada um, mas constituídos por divisões ou frações com autonomia, algumas afetas a fins habitacionais mas que individualmente consideradas não perfazem um VPT (valor patrimonial tributário) superior a um milhão de euros

Vejamos então a questão

O artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com a seguinte redacção (alterada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 – Lei 83-C/2013, de 31.12 – artigo 194º):

“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 habitacional ou por terreno para construção 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 %.”

Decorre do exposto que na verba 28 da TGIS e no artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, utilizou-se um conceito inovador, que não é utilizado por mais nenhuma legislação tributária: o conceito de prédio com afectação habitacional.

Nem no CIMI, indicado pela referida Lei 55-A/2012 como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo introduzido pelo aditamento da verba 28 à TGIS, é utilizado qualquer conceito assim definido.

Com efeito, o CIMI define o conceito de prédio, define os vários tipos de prédios e identifica as espécies dos prédios urbanos.

Nos termos do artigo 2º do CIMI, “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”

O número 4 do citado artigo 2º prescreve expressamente que cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Os prédios dividem-se em rústicos (artigo 3º), urbanos (artigo 4º) ou mistos (artigo 5º), subdividindo-se os prédios urbanos em 4 espécies: habitacionais; comerciais, industriais ou para serviços; terrenos para construção e outros (artigo 6º).

Por seu turno, o número 2 do artigo 6º do CIMI esclarece que “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”.

Da análise conjugada dos referidos preceitos verifica-se que o CIMI não faz qualquer distinção entre prédios constituídos em regime de propriedade horizontal ou total. Com efeito, pese embora o número 4 do artigo 2º refira expressamente que as fracções 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.

Pois bem: analisada a definição de prédio ínsita no número 1 do artigo 2º 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 fracção de território que faz parte integrante do património de uma pessoa singular ou colectiva e que tem valor económico.

Assinale-se que a cada uma dessas divisões ou fracções 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 prédios com afectação habitacional, o que ademais constitui matéria sobre a qual já se debruçou diversa jurisprudência deste arbitral e a que adiante se fará referência.

“Prédio com afectação habitacional” não poderá ter outro significado que não a acção de dar a determinado prédio (ou fracção) o destino de habitação.

Por último, atento o disposto no número 2 do artigo 6º do CIMI, que convoca a noção de “destino normal” do prédio, parecem não restar dúvidas sobre a identidade, pese embora a divergência vocabular, entre os conceitos de “prédio habitacional” e “prédio com afectação habitacional”.

No caso dos autos, cada uma das divisões dos sobreditos prédios urbanos são suscetíveis de utilização independente, sendo 40 fracções de um dos prédios afetas a habitação e 38 (a totalidade) de outro dos prédios igualmente afetas a habitação (Cfr supra, elenco de factos provados).

Aliás, não fossem as divisões em causa nos presentes autos individualmente classificadas como “prédios” e não teria qualquer sentido ou lógica a elaboração, no caso, de uma nota de liquidação do Imposto do Selo por cada uma dessas unidades (Como resulta dos factos provados a requerente foi notificada das liquidações de imposto de selo, reportadas ao ano de 2013, em resultado da aplicação pela AT do artigo 1º-1, do CIS, conjugado com a verba 28.1, da TGIS e com o artigo 6º, da Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro).

Com efeito, se estas divisões não fossem classificadas, individualmente, como prédios, então deveriam ser elaboradas apenas duas únicas notas de liquidação, respeitantes a cada um de ambos os prédios.

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 artigo 2º-4, do CIMI.

Todavia, se se atentar na redação do citado artigo 2º-4, logo se verificará que o pressuposto da constituição do regime de propriedade horizontal apenas é necessário para efeitos de tributação em IMI [artigo 2º-4, CIMI: “(...)para efeitos deste imposto, cada fração autónoma, no regime de PH, é havia como constituindo um prédio(...)”].

Assinale-se, por outro lado, que, à luz do disposto no artigo 12º-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 (...)”

Por outro lado ainda e no que diz respeito ao espírito da lei, importa referir que, conforme tem vindo a ser defendido pela mais recente jurisprudência arbitral e que se segue de muito perto, a introdução da verba 28 na TGIS teve como objectivo 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 [Cfr., em www.caad.org.pt as decisões proferidas por Tribunais Arbitrais constituídos no âmbito do CAAD, nos processos nºs 50/2013-T, 132/2013-T 132/2013-T, 181/2013-T, 182/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 100/20114-T, 238/2014-T, 290/2014-T e 428/2014-T)

De realçar ainda que existindo (ou podendo existir) num mesmo edifício, frações (em propriedade horizontal ou não), com afetação diversa ou diferente da habitacional, só será atingido o desiderato visado pelo citado artigo 28.1 quando cada uma das frações de per si tenha valor patrimonial tributário superior a €1.000.000.¹

¹ Ainda que tal possa conduzir a uma injustiça e até a uma inconstitucionalidade por violação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva tributar em imposto de selo (28.1, da TGIS), v.g., o titular de um prédio habitacional de valor superior a 1 milhão de euros e deixar fora dessa tributação o titular de 2 frações autónomas com o VPT de 600.000 euros cada.

Aliás, conforme resulta da análise da discussão da proposta de Lei nº 96/XII na Assembleia da República (DAR, I Série, nº 9/XII/2, de 11.10.2012), 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.

Ora, se o objectivo 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.

Com efeito, não se vislumbra como possa a propriedade de determinadas divisões num prédio em regime de propriedade total significar maior riqueza e maior capacidade contributiva do que a propriedade do mesmo número de fracções num prédio em regime de propriedade horizontal.

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 administração tributária valorize a verdade material. E, no caso dos autos, a verdade material consiste na inexistência de qualquer diferença substantiva entre as divisões propriedade da Requerente e as fracções de um prédio constituído em propriedade horizontal.

Tanto mais que, *in casu*, as divisões do prédio dos autos constituem verdadeiras fracções autónomas, tendo vindo o prédio, muito recentemente e já após as liquidações em causa nos presentes autos, a ser constituído em regime de propriedade horizontal (Cfr supra, elenco de factos provados).

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 fracções, esteja ou não o prédio constituído no regime de propriedade horizontal.

Distinguir, para efeito de sujeição ou não a Imposto do Selo, as fracções autónomas dos prédios constituídos em regime de propriedade horizontal das divisões com utilização independente dos prédios constituídos em regime de propriedade total, representa uma clara violação dos princípios da justiça, da igualdade e proporcionalidade fiscal, da verdade material e da capacidade contributiva, não podendo, assim, ser acolhida.

Assim, não poderá colher a tese defendida pela Requerida de que o facto de o prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal impede a aplicação do seu regime.

No caso dos autos, conforme resulta dos factos provados, nenhuma das divisões com utilização independente, ou melhor, nenhum dos “prédios” propriedade da Requerente, tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a um milhão de euros, pelo que não se encontram estes abrangidos pela norma de incidência prevista na verba 28 da TGIS.

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, dos quais alguns com afectação habitacional é o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões do prédio e não, como defendido pela Requerida, o valor patrimonial tributário global do prédio, correspondente à soma de todos os valores patrimoniais tributários das divisões que o compõem.

Em face de tudo quanto ficou exposto, não havendo fundamento legal para os actos de liquidação efectuados, impõe-se a sua anulação decorrente violação de lei, por erro nos pressupostos de facto e de direito, e consequente reembolso de tudo quanto tenha sido pago à requerida em consequência desses atos de liquidação.

JUROS INDEMNIZATÓRIOS

De harmonia com o disposto na alínea 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 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 se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos 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 alínea 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 ato 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, 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”*.

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 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. 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»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º 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 dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos atos é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem, como se viu, suporte legal.

Está-se, como também se referiu já, perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a entidade bancária requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre as quantias que pagaram indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir à requerente e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde as datas dos pagamento e sobre as respetivas importâncias, até à do processamento da nota de crédito em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

IV DECISÃO

Em face do exposto, decide-se:

- a Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação do Imposto de Selo no valor global de € 66.319,91 (€22027.50+€44.292,41) determinando-se a anulação desses atos tributários;
- b Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias que hajam sido pagas decorrentes de tais liquidações e
- c Julgar procedente o pedido de pagamento de juros à sobredita taxa legal, calculados sobre os montantes indevidamente pagos, desde as datas dos pagamentos e sobre as respetivas importâncias, calculados até à data processamento da nota de crédito em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

VALOR DO PROCESSO

De acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 306º -2, do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CCPT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT) fixa-se ao processo o valor de € 66.319,91.

CUSTAS

Nos termos do n.º 2 do artigo 12.º e do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do artigo 4.º do RCPAT, fixa-se o montante das custas em €2.448,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, que serão **integralmente suportadas pela requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira.**

- **Notifique-se**

*

Lisboa, 30 de março de 2015.

Os Árbitros,

(José Poças Falcão)

(Ana Teixeira de Sousa)

(Ricardo Rodrigues Pereira)