

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 193/2014 -T

Tema: IS- Propriedade Vertical - Verba 28.º da TGIS

Decisão Arbitral
Processo n.º: 193/2014 -T

I – RELATÓRIO

A -PARTES

A..., viúvo, intervindo em nome próprio e como herdeiro, NIF ..., residente na Avenida ..., n.º ... em Lisboa, **B...**, solteira, maior, ..., residente na Avenida ... em Lisboa, **C...**, NIF ..., casado no regime da comunhão de adquiridos com **D...**, residente na Rua ..., n.º ..., em Lisboa, **E...**, NIF ..., casado no regime da comunhão de adquiridos com **F...**, residente na Avenida ..., n.º ..., em Lisboa, **G...**, NIF ..., divorciado, residente na Rua ..., n.º ..., em Lisboa, **H...**, NIF, solteiro, maior, residente na Avenida ..., n.º ..., em Lisboa, **I...**, casado em comunhão de adquiridos com **J...**, NIF, residente na Rua ..., Bloco E-1. Lote E, r/c, dto, em Lisboa e **K...**, casado em comunhão de adquiridos com **L...**, NIF ..., residente na Avenida ..., n.º ..., em Lisboa, doravante designados de Requerente ou sujeito passivo.

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Pretende do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 27-02-2014, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 03-03-2014, conforme consta da respetiva ata.

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 b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de

destinados a habitação, reside no facto da soma do valor patrimonial dos referidos andares ou divisões com utilização independente do referido prédio perfazer o montante global de € 3.178.220,00, que é manifestamente ilegal pelo que deve ser declarada a sua anulação.

3. Alega a requerente que, o prédio é constituído por quarenta e seis andares ou divisões com utilização independente e que dessas trinta e nove andares ou divisões são com utilização independente e são destinados a habitação.
4. Assim trata-se de um prédio com uma utilidade económica independente e autónoma dos restantes e do próprio prédio na sua globalidade e foram todos avaliados individualmente para efeitos de CIMI.
5. Sustenta a requerente que avaliação individualizada de cada divisão para efeitos de CIMI dos quarenta e seis andares ou divisões com utilização independente demonstra para a própria Autoridade Tributária que os mesmos são qualificados como unidades com valor económico independente.
6. Ora, constituindo os referidos quarenta e seis andares unidades económicas com valor económico individual não poderão simultaneamente ser considerados como um único prédio na parte afeta a habitação apenas pelo fato de não se encontrarem em propriedade horizontal e ou pelo fato do seu valor patrimonial total ser superior a € 1.000.000,00.
7. Deste modo, constituindo os trinta e nove andares ou divisões com utilização independente e afetos a habitação, unidades com valor económico independente não estão sujeitas à tributação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo.
8. A requerida alega ainda que tal como resulta da descrição matricial do prédio urbano ... da freguesia de ..., todos os andares foram avaliados em 2013, todavia o imposto de selo diz respeito a 2012 mas foi liquidado pelo valor patrimonial determinado em 2013.
9. Ora, a aplicação do valor patrimonial determinado em 2013 a imposto reportado a 31 de dezembro de 2012 configura uma errónea determinação da matéria tributável na medida em que a matéria tributável sobre que incide o imposto a 31 de dezembro de 2012 não poderá ser outra que não seja o valor patrimonial em vigor em 2012.
10. Mas se assim não se entender sempre se dirá que a aplicação dum valor patrimonial determinado em 2013 a um fato tributário de 2012 se reconduz a uma aplicação retroativa da lei fiscal o que é ilegal.

11. Sustenta desta forma a requerente pela anulabilidade dos atos de liquidação em sede imposto de Selo por violação de lei.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

12. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:
13. Embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba n.º 28.1 da *TGIS*, se processe de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos que carceram das devidas adaptações, como é caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, pois, muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada a parte suscetíveis de utilização independente.
14. Alega a requerida, que para efeitos de IS 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 n.º 4 do art. 2º do CIMI.
15. Sustenta a requerida que com a entrada em vigor do regime da propriedade horizontal (Código Civil de 1966), e a sua referência expressa na delimitação do conceito de "prédio" previsto no art.2º n.º4 do CIMI determinam a relevância de tal figura, em matéria de incidência tributaria. Assim, aquela norma do art.2º do CIMI constitui a reafirmação da importância atribuída ao regime de propriedade horizontal na classificação de prédio, para efeitos de tributação, em sede de IMI e de Selo.
16. E o que expressamente resulta da letra da lei e que o legislador quis tributar com a verba 28.1 em discussão os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributaria.
17. Sobre a eventual violação do princípio constitucional da igualdade, a requerida sustenta a sua posição no entendimento que a previsão da verba 28.1 da *TGIS* não consubstancia qualquer violação aquele principio, 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.

18. E que a verba 28.1 incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbana os com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.
19. Trata-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de uma forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respetivos pressupostos de facto e de direito.
20. A requerida alega que a resulta de uma 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.
21. Com efeito, a constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das frações que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termo do n" 2 do art. 4º do CIMI e art. 1414º e seguintes do CC, sendo que um prédio em propriedade total constitui, para todos os efeitos, uma única realidade jurídico-tributaria.
22. Deste modo, não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferentes.
23. Mais sustenta, que a tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exata medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade dos imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado.
24. Assim, encontra-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção da receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável.
25. Mais sustenta a requerida que tal se verifique porquanto tal medida e aplicável de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afetação habitacional de valor superior a € 1.000.0000,00.
26. A requerida, na sua reposta, alega que a norma em causa não viola o principio da irretroatividade da lei fiscal, uma vez a facto tributário verificou-se em data posterior a entrada em vigor da Lei, logo não existe aqui qualquer retroatividade.
27. Conclusão que na fundamentação se retira do artigo 6º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, conjugado com o nº4, artigo 2º, al. u) do artigo 3º, al. u) do n.º 1 do artigo 5º e n.º

6 do artigo 4º, sendo que o facto tributário verificou-se a 31 de outubro de 2012 (cfr. al. a), do n.º1 daquele artigo).

28. As Liquidações de imposto de selo em causa foram efetuadas ao abrigo do disposto no n.º2 do art.6º da Lei 55-A/2012 de 29.10 e não, como e invocado, a coberto do regime transitório previsto no n.º1 do citado diploma.
29. Deste modo, a requerida entende que se trata de liquidação de imposto de selo efetuada em 2013, que incidiu sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI a efetuar em 2013, e cujo facto tributário ocorreu em 31.12.2012, aplicando-se a taxa prevista na verba 28 da TGIS anexa ao CIS.
30. A requerida conclui no sentido de que devem os vícios de falta de incidência e inconstitucionalidade ser julgados improcedentes, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas, por configurarem uma correta aplicação da lei aos factos.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

31. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, efetuou-se com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.
32. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
33. Os Requerentes são proprietários de um prédio urbano correspondente a um prédio em propriedade total (não horizontal) com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, composto de cave, rés-do-chão e onze andares, destinado a comércio e habitação, sito na Avenida ..., n.º ..., com a área total do terreno de 1.000,0000 m², área de implantação do edifício de 960,8750 m², área bruta privativa total de 7.230,0000 m², sob o artigo 1176 da referida freguesia que se encontra registado na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º
34. O prédio é composto pelas seguintes andares e cujo valor patrimonial das referidas divisões com utilização independente, que compõem o prédio urbano, foi determinado separadamente, nos termos do disposto no art. 7.º, n.º 2, al. b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sendo atribuído um valor patrimonial tributário a cada uma, respetivamente:

1 - Andar/Divisão: 1d, destinado a serviços, com a área bruta privativa de 129,2500 m² e área bruta dependente de 13,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 94.740,00,

2 - Andar/Divisão: 1df, destinado a serviços, com a área bruta privativa de 96,9000 m² e área bruta dependente de 12,6000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 10/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 73.460,00,

3 - Andar/Divisão: 1e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,0000 m² e área bruta dependente de 33,7000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 88.280,00,

4 - Andar/Divisão: 1ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 96,9000 m² e área bruta dependente de 12,6000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 10/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 80.140,00,

5 - Andar/Divisão: 10d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 89,3000 m² e área bruta dependente de 13,1000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 74.210,00,

6 - Andar/Divisão: 10df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 12,5000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 10/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 87.300,00,

7 - Andar/Divisão: 10e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,1000 m² e área bruta dependente de 9,2000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.080,00,

8 - Andar/Divisão: 10ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 12,5000 m², com o valor patrimonial tributário,

avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 84.080,00,

9 - Andar/Divisão: 11d, destinado a serviços, com a área bruta privativa de 39,8800 m² e área bruta dependente de 0,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 29.100,00,

10 - Andar/Divisão: 11p, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 43,2800 m² e área bruta dependente de 0,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 34.450,00,

11 - Andar/Divisão: 2d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 93,2500 m² e área bruta dependente de 13,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 77.330,00,

12 - Andar/Divisão: 2df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 3,9000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

13 - Andar/Divisão: 2e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

14 - Andar/Divisão: 2ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

15 - Andar/Divisão: 3d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 96,8000 m² e área bruta dependente de 9,2000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 01/03/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 79.250,00,

16 - Andar/Divisão: 3df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2012, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

17 - Andar/Divisão: 3e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

18 - Andar/Divisão: 3ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 3,9000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

19 - Andar/Divisão: 4d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 93,2500 m² e área bruta dependente de 13,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 77.330,00,

20 - Andar/Divisão: 4df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 3,9000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

21 - Andar/Divisão: 4e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

22 - Andar/Divisão: 4ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

23 - Andar/Divisão: 5d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 96,8000 m² e área bruta dependente de 9,2000 m², com o valor patrimonial tributário,

avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 79.250,00,

24 - Andar/Divisão: 5df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

25 - Andar/Divisão: 5e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

26 - Andar/Divisão: 5ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 3,9000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

27 - Andar/Divisão: 6d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 93,2500 m² e área bruta dependente de 13,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 77.330,00,

28 - Andar/Divisão: 6df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 3,9000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

29 - Andar/Divisão: 6e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

30 - Andar/Divisão: 6ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

31 - Andar/Divisão: 7d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 96,8000 m² e área bruta dependente de 9,2000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 79.250,00,

32 - Andar/Divisão: 7df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

33 - Andar/Divisão: 7e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

34 - Andar/Divisão: 7ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 93,2500 m² e área bruta dependente de 13,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 77.330,00,

35 - Andar/Divisão: 8d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 93,2500 m² e área bruta dependente de 13,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 77.330,00,

36 - Andar/Divisão: 8df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m² e área bruta dependente de 3,9000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

37 - Andar/Divisão: 8e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m² e área bruta dependente de 5,3000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

38 - Andar/Divisão: 8ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m² e área bruta dependente de 7,8000 m², com o valor patrimonial tributário,

avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

39 - Andar/Divisão: 9d, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 96,8000 m2 e área bruta dependente de 9,2000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 79.250,00,

40 - Andar/Divisão: 9df, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 102,5000 m2 e área bruta dependente de 7,8000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 83.070,00,

41 - Andar/Divisão: 9e, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 106,0000 m2 e área bruta dependente de 5,3000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.040,00,

42 - Andar/Divisão: 9ef, destinado a habitação, com a área bruta privativa de 107,0000 m2 e área bruta dependente de 3,9000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 85.450,00,

43 - Andar/Divisão: anun, destinado a serviços, com a área bruta privativa de 20,0000 m2 e área bruta dependente de 0,0000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 14.600,00,

44 - Andar/Divisão: cave, destinada a armazéns e atividade industrial, com a área bruta privativa de 960,8750 m2 e área bruta dependente de 0,0000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 378.100,00,

45 - Andar/Divisão: loj d, destinado a serviços, com a área bruta privativa de 372,8950 m2 e área bruta dependente de 0,0000 m2, com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 252.070,00,

46 - Andar/Divisão: loja, destinado a serviços, com a área bruta privativa de 386,8740 m² e área bruta dependente de 0,0000 m², com o valor patrimonial tributário, avaliado em 12/02/2013, de acordo com a avaliação feita segundo as regras do CIMI, foi atribuído o valor de € 261.350,00.

a) Os titulares do direito de propriedade, em sede de registo predial, são os seguintes:

1/6 – A..., NIF ..., registado, pela apresentação 6 de 1 de Julho de 1959, em nome de

- A..., atualmente viúvo de L..., com quem foi casado no regime da separação de bens, conforme certidão permanente com o código de acesso ...

1/6 registado, pela apresentação 4392 de 24 de setembro de 2010, em nome de

- B..., solteira, maior,

- E..., casado em comunhão de adquiridos com F...,

- A..., viúvo,

- C..., casado em comunhão de adquiridos com D...

- H..., solteiro, maior e

- G..., divorciado, conforme certidão permanente com o código de acesso ..., cujo texto escrito se junta como **documento cento e cinquenta e oito,**

1/6 registado, pela apresentação 4465 de 24 de setembro de 2010 em nome de

- B..., solteira, maior,

- E..., casado em comunhão de adquiridos com F...,

- A..., viúvo,

- C..., casado em comunhão de adquiridos com D...,

- H..., solteiro, maior e

- G..., divorciado, conforme certidão permanente com o código de acesso ..., cujo texto escrito se junta como documento cento e cinquenta e oito,

1/3 registado, pela apresentação 4101 de 24 de setembro de 2010 em nome de

- K..., casado em comunhão de adquiridos com M...,

- I... casado em comunhão de adquiridos com J..., conforme certidão permanente com o código de acesso, cujo texto escrito se junta como documento cento e cinquenta e oito,

1/6 registado, pela apresentação 4466 de 24 de setembro de 2010 em nome de

- K..., casado em comunhão de adquiridos com M...,
 - N..., viúva e
 - I..., casado em comunhão de adquiridos com J..., conforme certidão permanente com o código de acesso ..., cujo texto escrito se junta como documento cento e cinquenta e oito,
35. O valor global do prédio urbano, correspondente as somas dos VPT das quarenta e seis divisões, é respetivamente de 4.084.340,00€.
 36. A soma do valor das frações destinadas a habitação é de 3.178.220,00€, sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00.
 37. O valor das frações destinadas a armazéns e atividade industrial ou outra função que não habitacional é de 906.120,00€.
 38. A AT liquidou o imposto do selo previsto na verba n.º 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), na redação introduzida pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, à taxa de 1%, considerando como "VPT – total sujeito a imposto", o valor de 3.178.220,00€, que corresponde a soma do VPT das doze frações independentes e habitacionais.
 39. A requerida foi notificada para pagamento de imposto de selo, composto por trinta e nove notificações individuais calculada sobre a o valor global das trinta e nove frações e tributada individualmente sobre cada fração, com a exceção da fração destinada a armazéns e atividade industrial a qual não foi alvo de tributação e de calculo do VPT do prédio.
 40. Os Requerentes procederam ao pagamento do imposto total no valor de €31.782,20 (trintamil setecentos e oitenta e dois euros e vinte cêntimos), correspondentes:
 41. Do requente José Lopes Alves, no montante de € 5.297,00, correspondente a 1/6 do direito de propriedade do prédio, não superior a 1.000.00€.
 42. Da herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de L..., no montante de € 5.297,00, correspondente a 1/6 do direito de propriedade do prédio, não superior a 1.000.00€.
 43. Da herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de I..., no montante de € 10.594,10 correspondente a 2/6 do direito de propriedade do prédio, não superior a 1.000.00€.
 44. Da herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de I..., no montante de € 10.594,10, correspondente a 2/6 do direito de propriedade do prédio, não superior a 1.000.00€.

H- MATÉRIA DE DIREITO

47. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade dos atos de liquidação de imposto do selo, no montante global de €31.782,20, que incidiu sobre as trinta e nove frações habitacionais da requerente no prédio urbano supra descrito, por violação de lei, pela errónea interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS nas alterações introduzidas pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
48. No caso *sub judice*, cabe determinar se as frações alvo do imposto estão abrangidas pelos critérios de incidência imposto de selo, nos termos da verba n.º 28 da TGIS, nas alterações introduzidas pelo artigo 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
49. Compete verificar em primeiro lugar se as frações são de afetação habitacional, e em segundo lugar se o VPT das frações constante da matriz é igual ou superior a €1.000.000,00, para tal é necessário apreciar a questão fundamental, de qual o VPT de um prédio em propriedade vertical (ou seja não horizontal) a considerar para efeitos da referida verba. Se o VPT que corresponde de cada uma das partes do prédio com afetação habitacional individualmente, ou se, ao invés, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPTs das frações habitacionais que o compõem.
50. A posição da AT, entende que as frações com utilização independente de afetação habitacional é o somatório dos respetivos VPTs (global) que perfazem o valor de 3.178.220,00€, há assim lugar a incidência de imposto de selo, uma vez que para um prédio em propriedade vertical o critério para a determinação da incidência do imposto de selo é o VPT correspondente a soma dos VPTs dos andares e divisões destinadas a habitação.
51. A posição da Requerida, entende que o prédio em regime de propriedade vertical ou total se equipara para efeitos CIMI a um prédio em regime de propriedade horizontal, pelo que o VPT para efeito da norma 28 é o VPT individual de cada fração e não o VPT do somatório de todas as frações.
52. A matéria de facto está fixada e provada, razão pela qual vamos agora determinar o direito aplicável aos factos controvertidos, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 124º do CPPT, aos vícios cuja procedência determine uma mais

estável e eficaz tutela dos interesses da Requerente, quanto ao vício de lei por erro sobre os pressupostos do direito de liquidação, quanto a questão do enquadramento dos prédios urbanos em regime de propriedade total ou vertical, no âmbito de incidência do artigo 28º n.º 1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

53. A alteração do regime quanto a sujeição a imposto do selo dos prédios com afetação habitacional pelo aditamento da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efetuada pelo artº 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, passou a tipificar os seguintes factos tributários, através da 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 %."

54. Constam do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabeleceram-se as regras atinentes à liquidação do imposto, previsto naquela verba:

"1 – Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

- a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;
- b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;
- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;

f) *As taxas aplicáveis são as seguintes:*

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

iii) Prédios urbanos 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 %.

2 – Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

3 – A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei."

55. Sobre a interpretação deste diploma já se pronunciou o acórdão 53/2013-T¹, o qual escreve:

"Utilizou-se na referida verba 28.1 e nas subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária nestes preciso termos que é o de "prédio com afetação habitacional". Designadamente no CIMI, que em várias normas do CIS nos recursos introduzidas por aquela Lei é indicado como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previstos na referida verba n.º 28 [artigos 2.º, n.º 4, 3.º, n.º 3, alínea u), 5.º, alínea u), 23.º, n.º 7, e 46.º e 67.º do CIS], não é utilizado um conceito definido naqueles termos."

56. Quanto ao conceito de prédios, é para tal necessário recorrer aos conceitos de prédios utilizados no CIMI, no qual enumeram-se as espécies de prédios nos seus artigos 2º a 6º, o qual se transcreve:

Artigo 2.º

Conceito de Prédio

¹ Sobre este assunto os já decidiram os acórdãos do Tribunal Arbitral do CAAD, n.º 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T

1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fração 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 coletiva 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 fração 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 afetos 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 fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Artigo 3.º

Prédios rústicos

1 – 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:

Estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, 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);

Não tendo a afetação 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 estejam a ter, de facto, esta afetação.

3 – São ainda prédios rústicos:

Os edifícios e construções diretamente afetos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

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.

Artigo 4.º

Prédios urbanos

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

Artigo 5.º

Prédios mistos

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.

Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

1 - Os prédios urbanos dividem-se em:

Habitacionais;

Comerciais, industriais ou para serviços;

Terrenos para construção;

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, excetuando-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 afetos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redação da Lei n.º 64-A/08, de 31-12)

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 exceção do n.º 3.

57. Sobre a interpretação das Normas tributárias, para o caso sub Júdice, diz-nos o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, o qual estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias, o que o faz nos seguintes termos:

Artigo 11.º

Interpretação

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.

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 diretamente da lei.

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

As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.

58. A este preceito, é necessário igualmente recorrer aos princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

Artigo 9.º

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 correspondência 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.
59. Face a fundamentação de direito já exposta, e atendendo aos artigos transcritos e enunciados, surgem as seguintes hipóteses de interpretação do conceito de «prédio com afetação habitacional», quanto ao Conceito de «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais, e quanto ao Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais».
60. Resulta dos artigos 2.º a 6.º CIMI supra transcritas, não é utilizado pelo legislador, na classificação dos prédios o conceito de «prédio com afetação habitacional», igualmente não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.
61. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «prédio com afetação habitacional» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem originar várias hipóteses interpretativas.
62. O texto da lei, sendo o ponto de partida para a interpretação da expressão «prédios com afetação habitacional», sendo com base nele que há que reconstituir o «pensamento legislativo», como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT, já transcritos.
63. Sobre a interpretação do conceito de «prédio com afetação habitacional», é importante citar o acórdão 53/2013-T² o qual já se pronunciou sobre esta matéria. Acórdão esse que igualmente sustenta duas hipóteses interpretativas ao conceito de «prédio com afetação

² Sobre a interpretação do conceito de «prédio com afetação habitacional» para efeitos da verba 28.1 do TGIS, ver as decisões emitidas pelo Tribunal Arbitral do CAAD nos processos n.º 42/2013; 48/2013; 49/2013; 53/2013; 75/2013; 158/2013; 251/2013; 310/2013.

habitacional», respetivamente no mesmo sentido da presente decisão, quanto ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais, e quanto ao Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*»

64. *Escreve o acórdão do CAAD 53/2013-T, sobre o conceito de «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais:*

"O conceito mais próximo do teor literal desta expressão utilizada é manifestamente o de «prédios habitacionais», definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como abrangendo «os edifícios ou construções» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

A entender-se que a expressão «prédio com afetação habitacional» coincide com o de «prédios habitacionais», é manifesto que as liquidações enfeixarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «prédios habitacionais».

Por isso, a adotar-se a interpretação de que «prédio com afetação habitacional» significa «prédio habitacional», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção.

No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito."

65. *Sobre a interpretação da segunda hipótese: Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais», volta-se a citar o acórdão 53/2013-T, no qual escreve:*

"A palavra «afetação», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «ação de destinar alguma coisa a determinado uso». (³)

³Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, I volume, página 102.

«Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e direto das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exato) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento». (⁴)

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 atos, 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 (⁵), 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 efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao

⁴BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

⁵A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalheIniciativa.aspx?BID=37245>

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 afetação 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 detetar coerência legislativa na solução adotada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adotada (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.

À face daqueles significados das palavras «afetação» e «afetar», que são «dar destino» ou «aplicar», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que já estão aplicados a fins habitacionais, pelo que importa indagar se abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados e aqueles cujo destino é desconhecido. (...)

Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afetado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num ato de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a efetiva atribuição desse destino é concretizada.

Desde logo, o confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afetação efetiva.

Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um prédio habitacional.

Por isso, no pressuposto de que o legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil que se presume), se pretendesse reportar-se a esses prédios já licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto teria utilizado o conceito de «prédios habitacionais», que expressaria perfeita e claramente o seu pensamento, à face da definição dada por aquele n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afetação habitacional», não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um «prédio habitacional»), tendo de ser um prédio que tenha já efetiva afetação a esse fim.

Que é este o sentido da expressão «afetação», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afetação é concreta, efetiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afeto a ela, o que evidencia que a afetação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante. (6)

⁶ Outras normas do CIMI, deixam perceber que o termo «afetação» é utilizado para referenciar situações já existentes e não meramente futuras, mesmo que previsíveis, como o «destino». É o caso do artigo 9.º do CIMI, que, depois de estabelecer que «o imposto é devido a partir» «do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a construção de edifícios para venda» ou «do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objeto a sua venda» [alíneas d) e e) do n.º 1], determina que «para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afetação dos prédios àqueles fins». A «afetação dos prédios àqueles fins», no contexto deste artigo 9.º, reconduz-se à atribuição concreta aos prédios do fim «para venda»,

A correção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efetivamente afetos à habitação, se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é também confirmada pela ratio legis perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, 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 erige em elementos interpretativos. (⁷).

*Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afetação habitacional» **deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afetação a serviços, indústria ou comércio**, isto é, os prédios afetos à atividade económica, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis máximos históricos, com avalanche de encerramento de empresas derivado de insustentabilidade económica.*

Tendo em mente esta 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 não se tomassem legislativamente medidas 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 n.º 28.1 as situações

materializado pela sua inventariação, não bastando que tenham sido construídos ou adquiridos tendo em vista a sua venda.

⁷ Não se tem em mente, nesta abordagem, os casos especiais previstos na verba n.º 28.2, de titularidade dos prédios por pessoas coletivas residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças a que, como em outras normas, se atribui forte penalização tributária, por se tratar de situações normalmente associadas a evasão fiscal.

de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas. (⁸)"

66. Face ao exposto, verifica-se que as 39 frações destinadas a habitação, estão abrangidas pela norma incidência de pela verba do 28.1, por se tratarem de prédios urbanos e de prédios com afetação habitacional, cujo conceito resulta do artigo 2.º do CIMI.
67. Acabe, contudo, agora decidir para efeitos de aplicação da verba n.º 28 da TGIS, qual o VPT a considerar nos prédios em regime vertical (ou seja não horizontal) se individualmente determinado pelo VPT que corresponde a cada uma das partes do prédio com afetação habitacional, ou se determinado pelo *VPT global* do prédio, o qual corresponderia à soma de todos os VPTs das frações habitacionais que o compõem.
68. Sobre este tema, já decidiu o Tribunal Arbitral do CAAD através da decisão n.º 50/2013-T, e 132/2013 - T.
69. Importa para efeitos do caso *sub-judice*, referir quanto a decisão 50/2013-T, que nos diz, sobre o tratamento a conferir para feitos da verba 28.1 do TGIS aos prédios em propriedade vertical e cumulativamente qual VPT (individual ou global) a considerar:
- "Daqui podemos concluir que, na ótica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização."*
70. Importa ainda referir da respetiva decisão:
- " Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente” .*
- Ora, sendo assim, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de*

⁸ Fora dos casos especiais previstos na verba n.º 28.2.

inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo. (...)

Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.

Assim, só haveria lugar a incidência do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a €1.000.000,00.

Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba 28 da TGIS

O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.

Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”.

Assim, a adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.

O legislador fiscal no artigo 12º, nº3 do CIMI diz que “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respetivo valor patrimonial

tributário.”, não efetua nenhuma distinção quanto ao regime dos prédios que se encontrem em propriedade horizontal ou vertical, se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas frações habitacionais sofreria incidência do novo imposto, pelo que não pode a AT, tratar situações iguais de forma diferente.

71. No mesmo sentido decidiu a decisão do tribunal arbitral do CAAD, n.º132/2013-T:

"Acresce, ainda, que admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis do ponto de vista jurídico e atentatórios dos objetivos que o legislador dizia ter para aditar a verba n.º 28. A título exemplificativo, suponha-se a seguinte hipótese, que parece plausível à luz da interpretação que foi feita pela ora requerida: um cidadão que é proprietário de um prédio constituído em propriedade total destinado a habitação, sendo o valor global das unidades autónomas igual ou superior a €1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a €1.000.000,00, sujeita-se a uma tributação anual de 1% desse valor (como sucedeu na situação em análise); já um outro cidadão que detenha um prédio com as mesmas exatas características do anterior mas que tenha sido constituído em propriedade horizontal, sendo, igualmente, o valor global das frações autónomas igual ou superior a €1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a €1.000.000,00, não será sujeito a tributação nos termos da mencionada verba n.º 28...

Por outro lado, poder-se-ia perguntar: se tais frações têm o mesmo proprietário, por que é que não faz sentido agregar, para efeitos de tributação, os respetivos VPTs? A resposta pode ser ilustrada através de uma outra hipótese: um cidadão que é proprietário de um prédio em propriedade horizontal, em que cada uma das suas 20 frações possui um VPT inferior a €1.000.000,00, seria sujeito a tributação se – caso se admitisse tal agregação – o VPT global ultrapassasse aquele valor; já um outro cidadão com idênticas 20 frações distribuídas por 5, 10 ou 20 prédios não estaria sujeito a qualquer tributação nos termos da referida verba n.º 28...

Se esta linha de raciocínio faz sentido – justificando-se, portanto, a não agregação dos VPTs das frações de prédios em propriedade horizontal –, não se

vê razão plausível para que a mesma não seja aplicada às unidades autónomas de prédios em propriedade total.

Observando, agora, o caso em análise, constata-se que os VPTs dos andares (unidades autónomas) do prédio com afetação habitacional variam entre €104.140,00 e €113.780,00, pelo que qualquer um deles é inferior a €1.000.000,00. Daqui se conclui, em resultado do que foi referido, que sobre os mesmos não pode incidir o imposto do selo a que se refere a verba n.º 28 da TGIS, sendo, portanto, ilegais os atos de liquidação impugnados pelo requerente."

- 72.** Face ao exposto, e aplicando o que nós dizem as decisões supra transcrita, ao presente caso, resulta que para efeitos de aplicação da verba 28 do TGIS aos prédios em propriedade vertical, aplicam-se as mesmas regras do CIMI que ao prédios em propriedade horizontal, e no mesmo sentido o VPT para efeitos da aplicação da verba é o VPT individual de cada fração independente de habitacional, sendo que no presente caso nenhuma das frações ultrapassa o critério de incidência de 1.000.000,00€.
- 73.** A verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio, visto que constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio não impondo sequer uma nova avaliação que ora, tal constatação não se afigura coerente com a decisão da AT tributar as partes habitacionais de um prédio em propriedade vertical, em função do VPT global do prédio e não do que é efetivamente atribuído a cada parte.
- 74.** O regime jurídico atual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal pelo que a atuação da AT traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal. Não pode a AT 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 103º, n.º da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.
- 75.** Como nenhuma das trinta e nove frações destinadas a habitação tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS.

- 76.** Quanto a questão suscitada pela requerente, ilegalidade das liquidações por violarem o princípio da irretroatividade das leis fiscais, no sentido de a liquidação de imposto de selo ter sido efetuada em 2013, incidindo sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI a efetuar em 2013, sendo que o cujo facto tributário de Imposto de Selo ocorreu em 31.12.2012.
- 77.** Sobre esta questão, se decide pela não violação do princípio da irretroatividade das leis fiscais, na aplicação do imposto.
- 78.** Embora a liquidação do imposto tenha sido efetuada já no decorrer do ano de 2013, e cujo facto tributário ocorreu em 31.12.2012, sendo o imposto calculado sobre os imóveis nos termos do CIMI para o ano de 2013, o mesmo não viola o princípio.
- 79.** Conclusão que se retira dos artigos 6º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, conjugado com o n.º4, artigo 2º, al. u) do artigo 3º, al. u) do n.º 1 do artigo 5º e n.º 6 do artigo 4º, sendo que o facto tributário verificou-se a 31 de outubro de 2012 (cfr. al. a), do n.º1 daquele artigo).
- 80.** Desta forma, o presente tribunal conclui pela declaração de ilegalidade das liquidações *subjudice*, por enfermarem de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

A- DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

- 93.** Peticiona ainda a requerente o pagamento de juros indemnizatórios.
- 94.** Perante o exposto, a liquidação do IS, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.
- 95.** Na verdade, estando demonstrado que a requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos artºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem

00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....,
00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00....., 00.....

- e 00..... ,por vício de violação de lei quanto a norma constante na verba 28º n.º1º, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.
- *Condena a Requerida, a restituir* à requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de *juros indemnizatórios já vencidos* relativos ao período que mediou entre 7 de Novembro de 2013 a calcular sobre a quantia de € 10.594,00, desde 5 de Dezembro a calcular sobre a quantia de € 10.594,10 e desde 26 de Dezembro de 2013 a calcular sobre a quantia de € 10.591,10, bem como no pagamento dos *juros indemnizatórios vincendos* a contar desta última data, tudo nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT e à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.
- Fixa-se o valor do processo em €31.782,20 do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 1.836,00€ (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo da requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT,

art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 30 de Junho de 2014

O Árbitro

Paulo Renato Ferreira Alves