

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 108/2016-T**

**Tema: IS- competência do tribunal arbitral; extemporaneidade do pedido; propriedade Vertical; Verba 28.º da TGIS**

## **Decisão Arbitral**

### RELATÓRIO

#### **A -PARTES .**

**SOCIEDADE IMOBILIÁRIA ... A...**, com domicílio sitio Av..., nº..., ..., ...-.... Lisboa, portador do número de identificação fiscal de pessoa coletiva..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

**AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA** doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 05-06-2016, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 05-06-2016, 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 janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou o árbitro Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 20-04-2016 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 05-06-2016.

Ambas as partes concordam com a dispensa da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Foi concedido a Requerente prazo para resposta as exceções invocadas pela requerida na sua resposta ao pedido de pronuncia arbitral.

A Requerente não apresentou resposta a exceções dentro do prazo concedido.

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

## **B – PEDIDO**

1. O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo: nº 2015...; nº 2015...; nº 2015...; nº 2015...; nº 2015...; nº 2015..., que fixou um imposto global a pagar de € 15.582,56 (quinze mil quinhentos e oitenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos).

## **C – CAUSA DE PEDIR**

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, síntese, o seguinte:
3. É proprietária do prédio urbano sito na Avenida..., nº..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob a ficha nº..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... - ... .
4. Este prédio urbano compreende 10 (dez) andares e divisões com utilizações independentes, cujo valor patrimonial tributário (VPT) foi determinado separadamente, nos termos do disposto no artigo 7º alínea b) do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.
5. O Prédio apesar de ser constituídos por diversos andares com utilização totalmente independente, nunca foi constituído no regime da propriedade horizontal.
6. Cada um dos andares independentes tem um valor patrimonial tributário atribuído, apurado nos termos do Código de Imposto Municipal sobre imóveis, compreendido entre os € 37.010,00 e os € 257.670,00.
7. O prédio esta em propriedade vertical e compreende um total de 7 andares com utilização independente, sendo todos afetos a habitação, e o seu VPT total totaliza € 1.558.250,00.
8. A sujeição ao imposto do selo contido na verba n.º 28. l da TGIS, e determinado pela conjugação de dois critérios, A afetação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a€ 1.000.000,00.
9. O critério pretendido pelo AT carece de fundamento legal e contrario ao critério adotado em sede de CIMI, aplicável aos casos do imposto do selo que não se encontrem regulados.
10. Acresce, que e ilegal considerar como valor de referencia o somatório dos valores patrimoniais atribuídos a cada um dos andares, na medida em que se traduz numa nítida violação do principio da igualdade e proporcionalidade fiscal.

11. Termina a Requerente sustentando pela ilegalidade e anulabilidade dos atos de liquidação em sede imposto de Selo por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS.

#### **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. Com referência ao ano de 2014, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, com a alteração efectuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31/12 e cuja respectiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afectação habilitacional.
14. Mais defende que o artigo 44º, n.º 5 do CIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 que, havendo lugar a liquidação, o imposto a que se refere a verba 28 da TGIS é pago, nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120º do CIMI, em três prestações nos meses de Abril, Julho e Novembro, conforme n.º 1, alínea c) do referido artigo 120º.
15. Assim alega a Requerida que o que está aqui em causa é uma liquidação que resulta da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.
16. E o conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio.
17. Em cumprimento do disposto no artigo 119º, n.º 1 do CIMI, o documento de cobrança é enviado ao sujeito passivo com discriminação das partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.

18. Alega que a sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
19. Defende que encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2º do CIMI.
20. Do exposto, ente a Requerida, deve o vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correcta aplicação da lei aos factos.

#### **E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO**

21. 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.
22. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
23. É proprietária do prédio urbano sito na Avenida..., n.º..., em Lisboa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, sob a ficha n.º..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo...-... .
24. A Requerente é proprietária de um prédio urbano correspondente a um prédio em propriedade total ou vertical (não horizontal).
25. O referido prédio é composto 10 pisos, destinados a escritórios, composto de Subcave, cave, r/chão e sete andares, sendo o ultimo recuado e com uma habitação, a que correspondem 11 (onze) fogos, de utilização independente, sendo que 7 (Sete) divisões com utilização independente e afetação habitacional.
26. O valor patrimonial do imóvel é de 2.207.410,00€, e o valor das fracções de utilização independente com afetação habitacional do imóvel é de €1.558.250,00.

27. As notas de liquidação do respetivo prédio, dizem respeito aos seguintes andares e divisões, 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), resultando na emissão das seguintes atos tributários, aqui impugnados:
- i. Ato Tributário n.º2015..., com uma coleta de imposto a liquidar de 2.477,60€, e com um VPT de 247.760,00 €, referente ao 1º ;
  - ii. Ato Tributário n.º 2015..., com uma coleta de imposto a liquidar de 2.477,60€, e com um VPT de 247.760,00 €, referente ao 2º;
  - iii. Ato Tributário n.º 2015..., com uma coleta de imposto a liquidar de 2.551,90€, e com um VPT de 255.190,00 €, referente ao 3º;
  - iv. Ato Tributário n.º 2015..., com uma coleta de imposto a liquidar de 2.551,90€, e com um VPT de 255.190,00 €, referente ao 4º ;
  - v. Ato Tributário n.º 2015..., com uma coleta de imposto a liquidar de 2.576,70€, e com um VPT de 257.670,00 €, referente ao 5º;
  - vi. Ato Tributário n.º2015..., com uma coleta de imposto a liquidar 2.576,70€, e com um VPT de 257.670,00 €, referente ao 6º;
  - vii. Ato Tributário n.º2015..., com uma coleta de imposto a liquidar 370,10€, e com um VPT de 37.010,0 €, referente ao 7º;
28. O valor patrimonial valor das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel na data das liquidações é de €1.558.250,00, sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional e com utilização independente tem um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00.
29. 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 0,5% e 1%, considerando como "VPT – total sujeito a imposto", das liquidações de imposto do selo resultou uma coleta e imposto a pagar no valor global de 15.582,56 €.
30. A requerida foi notificada para pagamento de imposto de selo, calculada sobre o valor global das sete frações com afetação habitacional e tributada individualmente sobre cada fração.

## **F- FACTOS NÃO PROVADOS**

31. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

## **G- QUESTÕES DECIDENDAS**

32. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas a seguinte, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:
- a. A questão prévia, alegada pela requerida quanto a exceções invocadas;
  - b. A alegada pela Requerente:
    - (i) A alegada pela Requerente, da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo referentes ao ano de 2014, nº 2015...; nº 2015...; nº 2015...; nº 2015...; nº 2015...; nº 2015..., que fixou um imposto global a pagar de € 15.582,56 (quinze mil quinhentos e oitenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos).

### **QUANTO AS QUESTÕES PRÉVIAS:**

33. São invocadas pela Requerida três exceções que poderiam obstar ao conhecimento do pedido, fundamentando a sua posição no seguinte sentido:
34. Em primeiro lugar sustenta a Requerida que o presente pedido de pronúncia arbitral é, manifestamente, extemporâneo por:
35. A liquidação do imposto, conforme data que consta de todas as 8 notas de cobrança juntas ao Processo pela Requerente, é de 20.03.2015, e o primeiro prazo de pagamento voluntário ocorreu em Abril de 2015, nos termos do disposto no art.º 120.º do CIMI, aplicável *ex vi* art.º 3.º da Lei n.º 55ª/2012, de 29 de Outubro.
36. Ora, nos termos do disposto no art.º 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e do art.º

102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, o prazo para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é de 90 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto, ou seja, o prazo para pedir a constituição do tribunal arbitral para apreciação da legalidade das liquidações do imposto de selo, já terminou.

37. Pelo que, tendo este pedido sido apresentado em 25.02.2016, é o mesmo manifestamente extemporâneo.
38. Em segundo lugar, o pedido será ainda extemporâneo por outra ordem de motivos: nos termos do disposto no n.º 4 do art.º 120.º do CIMI, aqui aplicável como referimos supra, o não pagamento de uma prestação do imposto no prazo estabelecido, implica o imediato vencimento das restantes prestações.
39. Em terceiro lugar: sustenta a Requerida a exceção de incompetência do tribunal arbitral, com o fundamento de a Requerente não impugna o ato tributário de liquidação, mas sim o ato de liquidação constantes de um documento que é uma nota de cobrança, isto é, pagamento de uma prestação do, sendo que o objecto do processo é a anulação não de um acto tributário (ou de 1/3 de um acto tributário, o que não seria legalmente possível), mas sim de notas de cobrança para o pagamento da 3.ª prestação de um imposto.
40. Alega a requerida que esta matéria, que não consta, em absoluto, do conjunto da norma que delimita a competência dos tribunais arbitrais tributários, constante do art.º 2.º do RJAT.
41. Mais defende a requerida que não tendo a Requerente, ao que se saiba e pelo menos junto do CAAD, questionado a liquidação do imposto quando foi oportunamente notificada da mesma, para pagamento da 1.ª e da 2ª prestação do imposto, não pode vir mais tarde, quando recebe a 3.ª nota de cobrança, e ultrapassados que estão o respectivo prazo e competência do tribunal arbitral, vir a questionar aquela liquidação, que assim se converteu em definitiva.
42. A Requerente devidamente notificada para responder a exceção invocada pela Requerida, não apresentou resposta as exceções.

#### **I - EXCEÇÃO DA EXTEMPORANEIDADE DO PEDIDO**

43. O presente tribunal quanto a extemporaneidade do pedido, invocado pela Requerida, decide no seguinte sentido:
44. Tendo a Requerente sido notificada da terceira prestação do pagamento do imposto de selo, não pode a AT vir invocar que a Requerida não tendo feito a prova de ter procedido ao pagamento da 1.<sup>a</sup> prestação do imposto as restantes prestações imposto venceram-se.
45. Mais se refere, que a AT não invoca que o sujeito passivo não procedeu ao pagamento da 1.<sup>o</sup> prestação do imposto, mas apenas que não fez prova de ter procedido ao pagamento do imposto.
46. Sendo do conhecimento da Administração Tributaria, o pagamento ou falta dele, de qualquer de um dos impostos por ela cobrados, não se afigura logico, invocar que o sujeito passivo não fez prova do pagamento do imposto.
47. Inclusive, como resulta do artigo 74.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 2 da LGT "*Quando os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributaria, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito*".
48. Mais se diz, que sendo a AT a responsável pela liquidação e cobrança do Imposto de Selo, ao qual se aplica subsidiariamente o CIMI, e conforme resulta do artigo 120.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 4 do CIMI, "*4 - No caso previsto nos n.os 1 e 3, o não pagamento de uma prestação ou de uma anuidade, no prazo estabelecido, implica o imediato vencimento das restantes.*", e não há qualquer duvida, que de acordo com este preceito, o não pagamento de uma das prestações implica imediatamente o vencimento das restantes.
49. Sendo de certa forma posto em causa o não pagamento da primeira prestação do Imposto de Selo, a aplicação do artigo 120.<sup>o</sup> n.<sup>o</sup> 4 do CIMI, resultaria na não emissão das restantes prestações de Imposto de Selo, **o que não se verificou, uma vez que foram notificadas e pagas pelo sujeito passivo, conforme documentos juntos.**
50. Não é logico, ter sido a Requerente notificada pela AT, para pagamento da 3.<sup>o</sup> prestação de Imposto de Selo, e ao mesmo tempo ser invocado que o pagamento do Imposto de Selo na sua globalidade do ano de 2014, pela falta do pagamento de uma das prestações, já estar vencido, e consequentemente sua impugnação arbitral ser extemporânea.

51. Quanto ao argumento invocado pela requerida que o prazo para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral é de 90 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto, respetivamente 20.03.2015, e o primeiro prazo de pagamento voluntário ocorreu em Abril de 2015.
52. Não assiste qualquer fundamento legal a Requerida do argumento invocado, se não vejamos.
53. Sobre a impugnação dos atos de liquidação de Imposto de Selo, quando emitidos em prestações, diz-se o seguinte.
54. Trata-se de um ato indivisível de uma liquidação de Imposto do Selo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 120.º e 113.º, n.º 1, ambos do Código do IMI, aplicáveis por remissão do n.º 7 do artigo 23.º, do Código do Imposto de Selo, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, resulta que, nas situações a que se refere a verba 28 da TGIS, é efetuada uma liquidação anual, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial.
55. Como não se trata de um ato tributário divisível, no sentido de *“se for pedida a anulação parcial de um ato tributário, o tribunal não poderá, em princípio, anulá-lo totalmente”*<sup>1</sup>, logo o pedido de anulação do ato de liquidação de I.S., de qualquer das três prestações, será impugnável exclusivamente quanto ao ato de determinação da coleta e não quanto ao imposto a pagar nessa prestação.
56. Assim o pedido de anulação do ato pode ser requerido em qualquer momento a contar da data de notificação de uma das prestações ou do indeferimento da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico.
57. Sendo que o ato de liquidação de Imposto de selo que pode ser anulável e impugnável, é o ato de determinação da coleta, o mesmo não pode ser divisível e impugnável autonomamente, a sua anulação implica a anulação dos atos de pagamento, respetivamente as três prestações.

---

<sup>1</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado” II Volume, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pág. 319.

58. Logo pode a Requerente impugnar pela via arbitral, até 90 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto de qualquer uma das prestações.
59. Nestes termos, não é procedente as duas exceções de extemporaneidade invocada pela Requeridas.

## **II - EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL**

60. Face a formulação do pedido da Requerente, a mesma pretende a anulação dos atos de liquidação de imposto de selo determinado no âmbito da verba 28, ano de 2014, quanto as 7 frações de utilização independente com afetação habitacional, do único imóvel em apreço, já identificado.
61. Sustenta a Requerida a exceção de incompetência do tribunal arbitral, com o fundamento de a Requerente não impugna o ato tributário de liquidação, mas sim o ato de liquidação constantes de um documento que é uma nota de cobrança, isto é, pagamento de uma prestação do, sendo que o objecto do processo é a anulação não de um acto tributário (ou de 1/3 de um acto tributário, o que não seria legalmente possível), mas sim de notas de cobrança para o pagamento da 3.<sup>a</sup> prestação de um imposto.
62. Alega a Requerida que esta matéria, que não consta, em absoluto, do conjunto da norma que delimita a competência dos tribunais arbitrais tributários, constante do art.º 2.º do RJAT.
63. Mais defende a Requerida que não tendo a Requerente, ao que se saiba e pelo menos junto do CAAD, questionado a liquidação do imposto quando foi oportunamente notificada da mesma, para pagamento da 1.<sup>a</sup> e da 2.<sup>a</sup> prestação do imposto, não pode vir mais tarde, quando recebe a 3.<sup>a</sup> nota de cobrança, e ultrapassados que estão o respectivo prazo e competência do tribunal arbitral, vir a questionar aquela liquidação, que assim se converteu em definitiva.
64. A Requerente devidamente notificada para responder a exceção invocada pela Requerida, não apresentou respostas.

65. Perante a posição assumidas pelas partes, face a exceção invocada e ao pedido de ampliação do pedido de pronuncia arbitral, cabe ao presente tribunal decidir no seguinte sentido.
66. Resulta claramente do pedido da Requerente, embora subsidiário mas valido, pois procedeu ao correto pagamento da taxa de justiça, o qual se transcreve "*deverá julgar provada e procedente a impugnação de todos os atos tributários de liquidação do ano de 2014 respeitantes ao prédio supra identificado, tudo com as legais consequências*".
67. Mais se refere que o valor do processo é de € 15.582,56 (quinze mil quinhentos e oitenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos), que é o valor das coletas e respetivo imposto a pagar da 3º prestações em sede de Imposto de selo.
68. Perante estes o pedido e o valor do pedido, e a taxa arbitragem paga, a exceção invocada pela requerida não tem qualquer fundamento, uma vez que a Requerente não impugna o pagamento de uma prestação mais sim o **ato tributário que definiu a coleta**.
69. Contudo, o presente tribunal quanto a competência dos tribunais arbitrais expõem o seguinte:
70. Resulta da Caderneta predial Urbana do imóvel, que existem 13 frações de utilização independente com afetação habitacional, a requerente juntou inicialmente as 13 nota de liquidação respeitantes a cada uma das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel, referentes á 1º prestação do Imposto de Selo.
71. O valor da coleta dos atos aqui impugnados é de € 15.582,56 (dez mil trezentos e cinquenta e três euros).
72. Sobre a impugnação dos atos de liquidação de imposto de selo, quando emitidos em prestações, diz-se o seguinte.
73. Trata-se de um ato indivisível de uma liquidação de Imposto do Selo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 120.º e 113.º, n.º 1, ambos do Código do IMI, aplicáveis por remissão do n.º 7 do artigo 23.º, do Código do Imposto de Selo, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, resulta que, nas situações a que se refere a verba 28 da TGIS, é efetuada uma liquidação anual, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial.

74. Como não se trata de um ato tributário divisível, no sentido de “*se for pedida a anulação parcial de um ato tributário, o tribunal não poderá, em princípio, anulá-lo totalmente*”<sup>2</sup>, logo o pedido de anulação do ato de liquidação de I.S., de qualquer das três prestações, será impugnável exclusivamente quanto ao ato de determinação da coleta e não quanto ao imposto a pagar nessa prestação.
75. Assim o pedido de anulação do ato pode ser requerido em qualquer momento a contar da data de notificação de uma das prestações ou do indeferimento da reclamação graciosa.
76. Sendo que o ato de liquidação de Imposto de selo que pode ser anulável e impugnável, é o ato de determinação da coleta, o mesmo não pode ser divisível e impugnável autonomamente, a sua anulação implica a anulação dos atos de pagamento, respetivamente as três prestações.
77. Sobre a questão da indivisibilidade de uma liquidação de Imposto do Selo (verba 28 da TGIS), já se pronunciou o CAAD, no processo n.º 205/2013-T (disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>), conforme o extrato que se transcreve:
- “11. Vem ainda a Requerida impugnar o valor da causa considerando que o mesmo é de 8.940,94€ e não de 28.822,80€, conforme indicado pela requerente. Sustenta a requerente que “o ato impugnado nestes autos é o ato de liquidação com o n.º ...de 22/02/2013, referente à primeira prestação de imposto de selo, do ano de 2012, no montante de € 8.940,94, junta pelo requerente ao pedido de pronuncia arbitral como Doc. 1”. Acontece, porém, que o valor da liquidação n.º ... de 22/02/2013, como consta do referido documento é, na realidade, de 26.822,00 € e não de € 8.940,94.”*
- Note-se que, não existe qualquer liquidação de € 8.940,94. Este valor é apenas a primeira prestação duma liquidação que foi desde logo efetuada e no valor indicado pela Requerente. Da circunstância do valor da liquidação poder ser pago em várias prestações, não decorre que existam três liquidações. Trata-se, diferentemente, duma liquidação que pode ser paga em várias prestações (sublinhado nosso), não estando*

---

<sup>2</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado” II Volume, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pág. 319.

*o sujeito passivo impedido de impugnar a mesma devido ao facto de ainda só ter decorrido o prazo de pagamento de uma delas.”.*

- 78.** As prestações de pagamento de uma liquidação de Imposto do Selo, nos termos da Verba 28, da TGIS, não são autonomamente sindicáveis, por terem origem numa única obrigação anual, de acordo com a lição de Braz Teixeira: *“É necessário não confundir as prestações periódicas, que, embora realizando-se por atos sucessivos, em momentos diversos, têm origem numa mesma obrigação e constituem as várias parcelas de uma mesma prestação que se cindiu, com as prestações que devem efetuar-se periodicamente, não devido a uma divisão da prestação global, mas sim ao nascimento, também periódico, de novas obrigações, pela permanência dos pressupostos de facto da tributação.”*
- 79.** Ora, nos casos em que o imposto deva ser pago em prestações, a liquidação é notificada ao sujeito passivo conjuntamente com a notificação para pagamento de cada uma das prestações, apenas podendo ser impugnada na sua totalidade e não prestação a prestação.
- 80.** Sobre a incompetência do tribunal arbitral para anular uma prestação de uma liquidação de Imposto do Selo, se pronunciou recentemente o Tribunal Arbitral Coletivo constituído no processo n.º 442/2014-T, conforme o excerto que se transcreve (decisão disponível em <https://caad.org.pt/>):
- “(...) a Requerente tem razão ao defender que o valor do processo deve ser o das liquidações cuja declaração de ilegalidade pede e não o valor da 1.ª prestação de cada um dos prédios referidos, pois é a ilegalidade das liquidações anuais que a Requerente pretende. Aliás, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD abrange pedidos de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e não das prestações através das quais se faz a cobrança das quantias liquidadas.”*
- 81.** É a ilegalidade da liquidação anual que a Requerente pretende a anulação.
- 82.** Como verificamos o presente imposto é indivisível, logo a sua impugnação significa a anulação das três prestações, e não ao contrario, a decisão tem de versar sobre o ato no seu todo, a sua anulação implica a sua anulação total.
- 83.** Como as três prestações não são emitidas simultaneamente, e como o ato a anular não é divisível, não se pode considerar que a não impugnação pela via administrativa, de

uma das prestações significa que o sujeito passivo perdeu o seu direito de se defender quanto a mesma.

84. Face a formulação do pedido da requerente, a mesma pretende a anulação do ato de liquidação de imposto de selo determinado no âmbito da verba 28, ano de 2014, que definiu uma coleta a pagar de 15.582,56 €, não limitando e não argumentado a sua posição com a anulação a 1º prestação do Imposto de Selo.
85. Não existe uma ampliação do pedido, uma vez que como os atos são indivisíveis, logo a impugnação de um aproveita os restantes, contudo o valor atribuído pela Requerente inicialmente ao pedido arbitral não corresponde ao seu pedido.
86. Sendo que o ato tributário aqui em apreço é o ato de liquidação de imposto de selo determinado no âmbito da verba 28, ano de 2014, o valor do processo arbitral tem de ser o correspondente ao imposto impugnado, ou neste caso a coleta do Imposto de selo, respetivamente 15.582,56 €.
87. Visto que Requerente procedeu ao pagamento da taxa de arbitragem para o valor processual de 15.582,56€, correspondente a coleta, e cumprindo com os princípios da económica processual, não se verifica a existência da incompetência do tribunal quanto ao valor do processo, não excedendo assim as suas competências.

## **H- MATÉRIA DE DIREITO**

88. 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, que incidiu sobre as 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.
89. No caso sub Júdice, 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.
90. 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.

91. 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 124.º 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 28.º n.º 1 da TGIS, introduzida pelo Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
92. 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 art.º 4.º da Lei 55-A/2012, de 29/10 e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, 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 (euro) 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto 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 %."

93. Constan 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."

94. Sobre a interpretação deste diploma já se pronunciou o acórdão 53/2013-T<sup>3</sup>, 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 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."*

95. Quanto ao conceitos 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 2.º a 6.º, o qual se transcreve:

### Artigo 2.º

#### Conceito de Prédio

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

<sup>3</sup> Sobre este assunto os já decidiram os acórdãos do Tribunal Arbitral do CAAD, n.º 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T

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.*

96. 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.*

97. 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.

98. 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».
99. 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.
100. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «*prédio com afetação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem originar várias hipóteses interpretativas.
101. 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.
102. Sobre a interpretação do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», é importante citar o acórdão 53/2013-T<sup>4</sup> o qual já se pronunciou sobre esta matéria. Acórdão esse, que igualmente sustenta duas hipóteses interpretativas ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*», respetivamente no mesmo sentido da presente decisão, quanto ao conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como reportando-se aos prédios

---

<sup>4</sup> 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.

habitacionais, e quanto ao Conceito de «*prédio com afetação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*»

- 103.** *Escreve o acórdão 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 enervadas 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."*

- 104.** 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». ( <sup>5</sup> )*

*«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». ( <sup>6</sup> )*

*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*

---

<sup>5</sup> Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, I volume, página 102.

<sup>6</sup> BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

*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.<sup>a</sup> ( <sup>7</sup> ), 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 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*

---

<sup>7</sup> A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.<sup>a</sup> está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

*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. ( 8 )*

*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. ( 9 ).*

*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,***

---

<sup>8</sup> 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», materializado pela sua inventariação, não bastando que tenham sido construídos ou adquiridos tendo em vista a sua venda.

<sup>9</sup> 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.

*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. (negrito nosso)*

*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 de prédios que ainda não estão afetos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas. ( <sup>10</sup> )"*

- 105.** 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.
- 106.** 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.
- 107.** Sobre este tema, já decidiu o Tribunal Arbitral do CAAD através da decisão n.º 50/2013-T, e 132/2013 - T.

---

<sup>10</sup> Fora dos casos especiais previstos na verba n.º 28.2.

108. 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. Concluímos 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."*

109. Importa inda 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 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.*

110. 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."*

- 111.** 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€.
- 112.** 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.
- 113.** 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.
- 114.** Como nenhuma das 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.

**115.** Desta forma, o presente tribunal conclui pela declaração de ilegalidade das liquidações sub Júdice, 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).

## **I - DECISÃO**

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

- a. Julgar procedentes o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributário de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2015...; n.º 2015...; n.º 2015...; n.º 2015...; n.º 2015..., que fixou um imposto global a pagar de € 15.582,56 (quinze mil quinhentos e oitenta e dois euros e cinquenta e dois cêntimos) 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.
- b. Condenar a Requerida, a restituir à requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga.

Fixa-se o valor do processo em € 15.582,56 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 918,00€ (novecentos e dezoito 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, 23 de Junho de 2016

O Árbitro

Paulo Ferreira Alves