

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 438/2016-T

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

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

A -PARTES.

A..., com domicílio na Rua..., n.º..., ... -... Caxias, portadora do número de identificação fiscal ..., e **HERANÇA DE B...**, com o número de identificação fiscal..., doravante designada 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 Presidente do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 10-03-2016, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 10-03-2016, conforme consta da respetiva ata.

Os Requerentes não procederam 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 como árbitro Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 10-03-2016 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 7º 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 19-03-2016.

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

Foi conferido prazo de resposta aos Requerentes para a apresentação das suas respostas as exceções invocadas pela Requerida.

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

- IV. Alegam os Requerentes que atos de liquidação de IS enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos, justificando-se tal pedido de declaração de ilegalidade com vista à sua anulação,
- V. Mais defendem que não se verifica o pressuposto legal de incidência do IS, previsto na Verba n.º 28.1, da Tabela Geral do imposto do Selo ao se encontrando verificados os pressupostos de que depende a aplicação da Verba n.º 28, da TGIS, a Requerida, AT, violou, por errada interpretação e aplicação, a Verba n.º 28.1, da TGIS, e, bem assim, os princípios da legalidade fiscal, da justiça, da igualdade, da proporcionalidade fiscal e da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, sendo, em consequência, ilegais os identificados atos de liquidação de IS relativas ao ano de 2015, justificando-se a sua anulação, nos termos do disposto no artigo 163.º do CPA
- VI. Sustentam os Requerentes que sujeição ao IS, contida na Verba n.º 28.1, da TGIS, e determinada pela conjugação de dois fatores: a afetação habitacional e o Valor Patrimonial Tributário (doravante apenas designado "VPT") constante da matriz predial urbana que devera ser igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros)
- VII. Tratando-se de um prédio urbano (em propriedade vertical) com as características descritas nos presentes autos, a sujeição a IS e determinada pelo VPT atribuído a cada um dos andares ou divisões que integram o prédio e não pelo VPT total do próprio prédio.
- VIII. O identificado prédio urbano e composto por 7 (sete) andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, e VPT do aludido prédio urbano, constituído em propriedade vertical, foi determinado separadamente, nos termos do disposto no artigo 7º, n.º 2, alínea *b*), do CIMI
- IX. O prédio urbano em referencia, apesar de ser constituído por 7 (sete) andares ou divisões com utilização independente, não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal.
- X. Defendem os Requerentes que cada um dos aludidos 7 (sete) andares ou divisões independentes, todos com afetação habitacional, tem um VPT atribuído, determinado nos termos do CIMI, compreendido entre € 34.980,00 (trinta e quatro mil, novecentos e oitenta euros) - Rés-do-chão Esquerdo - e € 178.360,00 (cento e setenta e oito mil,

trezentos e sessenta euros) - 1.º andar -, em conformidade com os seguintes VPT constantes da caderneta predial urbana

- XI. E o prédio urbano, em propriedade vertical, compreende, conforme referido, um total de 7 (sete) andares ou divisões com utilização independente, todos afetos a habitação, e o seu VPT total perfaz o valor de € 1.005.360,00 (um milhão, cinco mil, trezentos e sessenta euros), sendo que nenhum dos andares ou divisões tem um VPT superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros)
- XII. Em 18/04/2016, os Requerentes procederam ao pagamento da quantia total de € 2.343,84 (dois mil, trezentos e quarenta e três euros, oitenta e quatro cêntimos), correspondente ao capital da dívida de imposto alegadamente em falta referente a "1.ª Prestação" e "Prestação Única" de IS relativa ao ano de 2015, cujo prazo de pagamento voluntário ocorreu no mês de abril de 2016.
- XIII. E em 05/07/2016, os Requerentes pagaram a quantia de €1.381,16 (mil, trezentos e oitenta e um euros, dezasseis cêntimos), correspondente ao capital da dívida de imposto alegadamente em falta que lhe dizia respeito referente a "2.ª Prestação" de IS do ano de 2015.
- XIV. 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 as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivas IMI, bem como o 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
- XV. 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 inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.
- XVI. Assim, só haveria lugar a incidência do novo IS se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

XVII. Defendem os Requerentes que podem, assim, a AT considerar como valor de referencia para a incidência do IS o valor total do prédio urbano, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este e o Código aplicável as matérias não reguladas no que toca a Verba n.º 28, da TGIS.

XVIII. Assim, a adoção do critério que e 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.

3. Terminam os Requerentes sustentando pela ilegalidade e anulabilidade dos atos de liquidação em sede imposto de Selo por violação de lei, e dado que nenhum dos 7 (sete) andares tem um valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), devera concluir-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS, previsto na Verba n.º 28, da TGIS.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

4. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- I. A situação do prédio da Requerente subsume-se literalmente na previsão da verba 28.1 da TGIS

- II. Os Requerentes são, pois, proprietários de um prédio em regime de propriedade total ou vertical, pelo que não existem frações autónomas a que a lei fiscal possa atribuir a qualificação de prédio.

- III. Decorre da noção de prédio do artigo 2.º do CIMI, de acordo com a qual só as frações autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios.

- IV. Assim, os Requerentes, para efeitos de IMI e de imposto selo, por força da redação da referida verba, não são proprietários de 13 frações autónomas, mas sim de um

único prédio.

- V. Alega a requerida, que a propriedade horizontal é um regime jurídico específico da propriedade previsto no artigo 1414.º e seguintes do Código Civil, que prevê e regula o modo de constituição assim como as demais regras sobre direitos e encargos dos condóminos, reconhecendo-se-lhe um regime mais evoluído de propriedade.
- VI. Mais sustenta, pretender que o intérprete e aplicador da lei fiscal, aplique, por analogia, ao regime da propriedade total, o regime da propriedade horizontal será, no mínimo, abusivo e ilegal. Estes dois regimes de propriedade são regimes do direito civil, os quais foram importados para o direito tributário, designadamente nos termos referidos pelo artigo 2.º do CIMI.
- VII. Ao intérprete da lei fiscal é vedado equiparar os dois regimes de propriedade, em consonância com a regra segundo a qual, os conceitos dos outros ramos de direito tem o sentido no direito tributário que lhes é dado nesses ramos de direito, ou como se refere no artigo 11.º, n.º 2 da LGT.
- VIII. Por outro lado, tendo em conta que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, conforme dispõe o artigo 11.º, n.º 1 da LGT que remete para o Código Civil que, no artigo 10.º sobre a aplicação da analogia, determina que esta só será aplicável em caso de lacunas da lei.
- IX. Defendendo que a lei fiscal não comporta qualquer lacuna.
- X. Não se poderá aceitar que se considere, para efeitos da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, que as partes suscetíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das frações autónomas do regime da propriedade horizontal, sob pena de violação aberta do princípio da legalidade.

- XI. Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes suscetíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a tal materialidade, avaliando individualmente, nos termos do art. 12º, nº 3, do C.I.M.I., cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente - considerado separadamente na inscrição matricial, mas integrando a mesma matriz -, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte.
- XII. Nesse caso, a inscrição matricial deve fazer referência a cada uma das partes e também ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas, apurado separadamente nos termos dos artigos 37º e seguintes do CIMI, a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afetada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem suscetíveis de utilização económica independente.
- XIII. Tal prédio não deixa de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às frações autónomas em regime de propriedade horizontal.
- XIV. O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não adecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1, da Tabela Geral.
- XV. É o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas.
- XVI. Mais refere a requerida, que a inscrição matricial de cada parte suscetível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta da uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade - veja-se a caderneta predial deste prédio que representa o documento do proprietário contendo os elementos matriciais do prédio.

XVII. O que se pretende concluir é que estas normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação das partes suscetíveis de utilização independente não permitem afirmar que existe uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical, isto porque, e como já se referiu,

XVIII. Donde, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando suscetíveis de utilização independente.

XIX. E esta interpretação da norma de incidência a imposto de selo resulta da conjugação da outra norma de incidência a IMI que é o artigo 1.º, segundo a qual o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, atendendo à noção de prédio do artigo 2.º e de prédio urbano constante do artigo 4.º e ainda das espécies de prédios urbanos descritas no artigo 6.º

5. Terminam os Requerentes sustentando pela legalidade dos atos de liquidação em sede imposto de Selo, e em termos de substância, não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

6. 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.
7. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
8. Os Requerentes são comproprietários, na proporção de 14/48, do prédio urbano sito na Rua..., n.º ... (anterior...), ..., em Cascais, não constituído em regime de propriedade horizontal, descrito na Primeira Conservatória do Registo Predial de..., sob o n.º ..., inscrito na respetiva matriz predial urbana da União das Freguesias de ... e ..., concelho de Cascais, sob o artigo... .º (anterior artigo ...).

9. Os Requerentes são, ainda, cabeça-de-casal da herança deixada per óbito de B..., a qual se habilitaram todos os seus herdeiros, sem determinação de parte ou direito, herança indivisa com o numero de identificação fiscal ..., e da qual faz parte o prédio urbano melhor identificado no artigo anterior, na proporção de 14/48.
10. O referido prédio é composto por seis andares com utilização independente, tendo sete divisões de afetação habitacional.
11. O valor patrimonial do imóvel é de 1.005.360,00€, e o valor das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel é de 1.005.360,00€.
12. 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. Quanto aos Requerentes:

i. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 384.01 €, e com um VPT de 34.980,00 €, referente ao R/C Dto;

ii. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 102.03 €, e com um VPT de 131.660,00 €, referente ao R/C Esq;

iii. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 520.22 €, e com um VPT de 178.360,00 €, referente ao 1º Andar ;

iv. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 515.05€, e com um VPT de 176.590,00 €, referente ao 2º Andar ;

v. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 515.05 €, e com um VPT de 176,590,00€, referente ao 3º Andar ;

vi. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 519.40 €, e com um VPT de 178.080,00€, referente ao 4º Andar;

vii. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 347.47 €, e com um VPT de 128.390,00€, referente ao 5º Andar;

II. Quanto a Herança:

- i. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 384.01 €, e com um VPT de 34.980,00 €, referente ao R/C Dto;
- ii. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 102.03 €, e com um VPT de 131.660,00 €, referente ao R/C Esq;
- iii. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 520.22 €, e com um VPT de 178.360,00 €, referente ao 1º Andar ;
- iv. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 515.05€, e com um VPT de 176.590,00 €, referente ao 2º Andar ;
- v. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 515.05 €, e com um VPT de 176,590,00€, referente ao 3º Andar ;
- vi. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 519.40 €, e com um VPT de 178.080,00€, referente ao 4º Andar;
- vii. Ato Tributário n.º 2016..., com uma coleta de imposto a liquidar de 347.47 €, e com um VPT de 128.390,00€, referente ao 5º Andar;

- 13.** O valor patrimonial valor das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel na data das liquidações é de 1.005.360,00€, 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.
- 14.** 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 10.353,00 € .
- 15.** Os Requerentes foram notificados para pagamento de imposto de selo, calculada sobre o valor global das sete frações com afetação habitacional e tributada individualmente sobre cada fração.

- (ii) Pagamento de juros indemnizatórios.

H.- QUANTO A EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

- 20.** 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 2015, quanto as 7 frações de utilização independente com afetação habitacional, do único imóvel em apreço, já identificado.
- 21.** Sustenta a Requerida a exceção de incompetência do tribunal arbitral, com o fundamento de os Requerentes não impugnarem 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 objeto do processo é a anulação não de um ato tributário (ou de 1/3 de um ato tributário, o que não seria legalmente possível), mas sim de notas de cobrança para o pagamento da 1º e 2ºª prestação de um imposto.
- 22.** 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.
- 23.** Mais defende a requerida que a inimpugnabilidade dos atos, que os Requerentes impugnam as prestações relativas ao pagamento de um valor unitário de imposto, pelo que os presentes documentos de cobrança não são impugnáveis de per si, razão pela qual deve a exceção invocada ser procedente e a AT ser absolvida do pedido.
- 24.** Os Requerentes devidamente notificada para responder a exceção invocada pela Requerida, argumentou nos seguintes termos:
- 25.** Sustentam os Requerentes que requereram a declaração de ilegalidade do ato tributário de liquidação do imposto do Selo, referente ao ano de 2015, relativo ao identificado prédio urbano sito na Rua..., n.º..., ..., em Cascais, com a conseqüente anulação.
- 26.** Mais defendem que o objeto do presente processo arbitral e a anulação do ato tributário de liquidação do Imposto do Selo, referente ao ano de 2015, no montante global de € 5.864,62 (cinco mil, oitocentos e sessenta e quatro euros, sessenta e dois cêntimos), relativo ao referido prédio urbano, um a vez que tal ato de liquidação enferma de vicio de violação de

lei, por erro sobre os pressupostos, o que justifica a sua anulação, e não a anulação das notas de cobrança para o pagamento das 1.^a e 2.^a e 3.^a prestações desse imposto, como refere a Requerida.

27. Perante a posição assumidas pelas partes, face a exceção invocada, cabe ao presente tribunal decidir no seguinte sentido.
28. Resulta do pedido e do valor do presente pedido de pronuncia arbitral, que os requerentes impugnam o valor da coleta de todas as liquidações de Imposto de selo do ano de 2015 referentes ao imóvel.
29. O valor conferido a petição arbitral pelos Requerentes dizem, respeito ao somatório do das coletas nos atos de liquidação de Imposto de selo aqui impugnados pelos Requerentes, no valor total de imposto global a pagar de € 5.864,62 (cinco mil, oitocentos e sessenta e quatro euros, sessenta e dois cêntimos).
30. Sendo que o valor da coleta dos atos aqui impugnados é de imposto global a pagar de € 5.864,62 (cinco mil, oitocentos e sessenta e quatro euros, sessenta e dois cêntimos).
31. Sobre a impugnação dos atos de liquidação de imposto de selo, quando emitidos em prestações, diz-se o seguinte.
32. 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.
33. 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*”¹, 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.

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

34. 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.
35. 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.
36. 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/decisoaes/>), 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 pelos Requerentes. Sustenta os Requerentes 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 pelos Requerentes. 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 o sujeito passivo impedido de impugnar a mesma devido ao facto de ainda só ter decorrido o prazo de pagamento de uma delas.”*
37. 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.”*

38. 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.
39. 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/>):
- “ (...) os Requerentes 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 os Requerentes 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.”*
40. È a ilegalidade da liquidação anual que a Requerente pretende a anulação.
41. 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.
42. 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.
43. Face a formulação do pedido dos Requerentes, os mesmos pretendem a anulação dos atos de liquidação de imposto de selo determinado no âmbito da verba 28, ano de 2015, que definiu uma coleta a pagar de 5.864,62 €.
44. Em nenhum momento no pedido de pronuncia arbitral, fazem os Requerentes o pedido de anulação das cobranças das prestações, fazem-no sempre quanto a coleta.
45. 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 2015, o valor do processo arbitral tem de ser o correspondente ao imposto impugnado, ou neste caso a coleta do Imposto de selo, respetivamente 5.864,62 €.

46. Visto que os Requerentes interpuseram o presente pedido de pronuncia arbitral e procederam ao pagamento da taxa de arbitragem para o valor processual de 5.864,62 €, correspondente ao somatório das coletas, não se verifica a existência da incompetência do tribunal quanto ao valor do processo, não exequendo assim as suas competências.
47. Face ao exposto o presente tribunal, decide pela improcedência da presente exceção.

J- MATÉRIA DE DIREITO

48. 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 dos Requerentes 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.
49. 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.
50. 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.
51. 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 nº 2 do artº 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.

52. 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 e alterada pela Lei nº83-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 %."

53. 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."

54. Sobre a interpretação deste diploma já se pronunciou o acórdão 53/2013-T², 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 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."

55. Quanto ao conceito de prédio, 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 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 Sobre este assunto os já decidiram os acórdãos do Tribunal Arbitral do CAAD, n.º 42/2013-T, 48/2013-T, 49/2013-T

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.

56. 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.

57. 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.

58. 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».
59. 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.
60. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «prédio com afetação habitacional» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem originar várias hipóteses interpretativas.
61. 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.
62. Sobre a interpretação do conceito de «prédio com afetação habitacional», é importante citar o acórdão 53/2013-T³ o qual já se pronunciou sobre esta matéria. Acórdão esse, que

³ 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.

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

63. *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."

64. 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». (4)

«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». (5)

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

⁴ Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, I volume, página 102.

⁵ BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, página 182.

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 (⁶), 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.

⁶ A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

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. (⁷)

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. (⁸).

⁷ 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.

⁸ 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

*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. **(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. (⁹)"

65. Face ao exposto, verifica-se que as 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.
66. 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

normas, se atribui forte penalização tributária, por se tratar de situações normalmente associadas a evasão fiscal.

⁹ Fora dos casos especiais previstos na verba n.º 28.2.

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.

67. Sobre este tema, já decidiu o Tribunal Arbitral do CAAD através da decisão n.ºs 50/2013-T, 132/2013-T, 48/2013-T, 50/2013-T, 144/2013-T, 132/2013-T, 95/2013-T, 248/2013-T, 240/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 280/2013-T, 26/2014-T, 182/2013-T, 30/2014-T, 35/2014-T, 88/2014-T, 72/2014-T, 428/2014-T, 639/2014-T, 724/2014-T, 754/2015-T, 755/2015-T, 766/2015-T, 10/2016-T, 20/2016-T, 43/2016-T, 45/2016-T, 134/2016-T, 120/2016-T, 298/2016-T, 203/2016-T 214/2016-T, 214/2016-T e 327/2016-T.
68. Importa para efeitos do caso sub júdice, 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."

69. 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, n.º3 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.

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

“Acréscce, 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."

- 71.** 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 aos 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€.
- 72.** 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.

73. 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.
74. 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.
75. Neste sentido e seguindo a jurisprudência do CAAD e do STA nos processos **50/2013-T, 132/2013-T, 48/2013-T, 50/2013-T, 144/2013-T, 132/2013-T, 95/2013-T, 248/2013-T, 240/2013-T, 183/2013-T, 185/2013-T, 280/2013-T, 26/2014-T, 182/2013-T, 30/2014-T, 35/2014-T, 88/2014-T, 72/2014-T, 428/2014-T, 639/2014-T, 724/2014-T, 754/2015-T, 755/2015-T, 766/2015-T, 10/2016-T, 20/2016-T, 43/2016-T, 45/2016-T, 134/2016-T, 120/2016-T, 298/2016-T, 203/2016-T, 214/2016-T, 214/2016-T e 327/2016-T** e a **jurisprudência do Supremo tribunal Administrativo no mesmo sentido, respetivamente nos acórdãos: n.º 047/15, de 09/09/2015, Processo n.º 1354/15, de 02/03/2016, Processo n.º 1534/15, de 27/04/2016, Processo n.º 166/16, de 04/05/2016, Processo n.º 172/16, de 04/05/2016, Processo n.º 1504/15, de 04/05/2016, Processo n.º 1352/15, de 24/05/2016, Processo n.º 1344/15, de 24/05/2016, e Processo n.º 498/16, de 29/06/2016.**
76. 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).
77. 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 os Requerentes cumpriram o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.

global a pagar de € 5.864,62, 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.

Condenar 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 a data de liquidação do imposto no valor de € 5.864,62, até a integral devolução do imposto indevidamente liquidado, 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 € 5.864,62 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 612,00€, 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, 11 de Dezembro de 2016

Paulo Ferreira Alves