

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 387/2017-T

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

Decisão Arbitral

I - Relatório

A - Identificação Das Partes

Requerente: A..., Lda., com sede sita na Rua ..., n.º..., ..., ...-..., Lisboa portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC:..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), adiante abreviadamente designado por RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e 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

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, em síntese, o seguinte:
- I. A apreciação da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa número ...2017..., a qual deu entrada no dia 30 de novembro de 2016.
 - II. A supra mencionada reclamação graciosa, tem por objeto a apreciação da legalidade das liquidações que sujeitaram à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”) o prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... (Lisboa), sob o artigo..., de que é proprietária, e que apuraram um montante global de imposto do selo (“IS”) de € 11.553,50 (onze mil, quinhentos e cinquenta e três euros e cinquenta cêntimos).
 - III. Assim, pretende o indeferimento tácito da reclamação graciosa acima melhor identificada, que manteve na ordem jurídica os atos de liquidação de IS então reclamados, pelo que, também ele, é objeto do presente pedido.
 - IV. A ora Requerente é proprietária do prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, sito na Rua de ..., n.ºs..., ..., ... e..., ...-..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ... – 1.º D, 1.º E, 1.º T, 2.º D, 2.º E, 3.º D, 3.º E, 4º D, 4º E, 5º D, 5º E, 6º D e 6º E.
 - V. A afetação dos respetivos andares ou divisões do prédio urbano em propriedade total acima referidos é “habitação”.

VI. Mais, os andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, objeto de tributação, têm VPTs compreendidos entre os € 33.080,00 (trinta e três mil e oitenta euros) e os € 104.860,00 (cento e quatro mil, oitocentos e sessenta euros).

VII. Em todas as notas de liquidação, a AT fez constar “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1.155.350,00 euros”.

VIII. Neste âmbito, daquilo que a Requerente pode inferir das liquidações de IS ora objeto mediato da presente ação, a AT considerou que, nos prédios urbanos com afetação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, os referidos andares ou divisões não são por definição jurídica formal considerados prédios urbanos (mas serão “partes de prédio” segundo o número 3, do artigo 12º do Código do IMI).

IX. Por essa razão, in casu, procedeu à soma dos VPTs de cada andar suscetível de utilização independente, para determinar se era atingível, no referido prédio, o VPT mínimo de € 1.000. 000,00 (um milhão de euros), valor sobre o qual, se igual ou superior a este limiar, fez incidir a taxa de 1% do IS da verba 28.1 da TGIS.

3. Termina a Requerente sustentando a ilegalidade e anulabilidade dos atos de liquidação em sede Imposto de Selo por violação de lei.

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 sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos: a afetação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.

- II. Os prédios urbanos podem ser, entre outros, habitacionais ou serviços, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 6.º do CIMI.
- III. O imóvel encontra-se descrito na matriz no regime de propriedade total, constituído por 4 pisos e 18 divisões ou andares suscetíveis de utilização independente.
- IV. Para o cálculo do VPT, o coeficiente varia consoante o seu destino, e sendo o valor patrimonial tributário total do imóvel referente às divisões destinadas a habitação superior a €1.000.000,00 o coeficiente de afetação aplicado foi, o de 1,00.
- V. Sendo esta a informação matricial, de acordo com o artigo 23º, n.º 7 do CIS, a liquidação de Imposto do Selo em causa, foi efetuada, pela Administração Tributária, tendo em conta a natureza do prédio urbano, nomeadamente as suas divisões afetas à habitação, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.
- VI. Assim, tendo em conta a informação matricial constante da caderneta predial, não logra, a Requerente com os documentos que presentemente junta aos autos, fazer prova que contrarie a natureza das divisões com carácter habitacional.
- VII. Logo, as liquidações de imposto de selo contestadas foram emitidas de acordo com a informação que consta da caderneta predial do prédio, portanto, são válidas e não enfermam de qualquer ilegalidade.
- VIII. À data a Requerente detinha a propriedade plena do prédio urbano em análise, avaliado nos termos do CIMI, no âmbito da avaliação geral aos prédios urbanos, descrito como «*prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente*», com valor patrimonial tributário (VPT) superior a € 1.000.000,00

- IX. 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 efetuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31/12 e cuja respetiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afetação habilitacional, procedeu a AT à notificação dos documentos de cobrança para o pagamento das liquidações em causa.
- X. Ora, o que está aqui em causa são notas de cobrança/liquidações que resultam da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.
- XI. 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.
- XII. Decorre da análise do preceito normativo que um *«prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente»* é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios.
- XIII. Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o VPT que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o *«valor global do prédio»*.
- XIV. A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados.
- XV. A constituição da propriedade horizontal implica, é um facto, uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma avaliação (ofício – circulado n.º 40.025, de 11.08.200, da DSCA), mas o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto

juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária.

- XVI. O que se pretende concluir é que estas normas procedimentos de avaliação, as normas sobre a inscrição matricial, e ainda as normas sobre a liquidação das partes suscetíveis de utilização independente, não permitem afirmar que deva existir uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical, isto porque, e como já se referiu, seria ilegal e inconstitucional.
- XVII. É assim consequência, de o facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. consistir na propriedade, de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto ser, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando suscetíveis de utilização independente.
- XVIII. A verba 28.1 incide pois sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.
- XIX. Trata-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respetivos pressupostos de facto e de direito.
- XX. Também a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras.
- XXI. Com efeito, a constituição em propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das frações que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do art. 4.º do CIMI e art. 1414.º e seguintes do CC, sendo que um prédio em propriedade total constitui, para

todos os efeitos, uma única realidade jurídico-tributária.

5. Termina a Requerida sustentando pela legalidade dos atos de liquidação em sede Imposto de Selo, e em termos de substância, entendem que não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

6. Previamente a entrar, na apreciação das questões suscitadas, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, tendo como base os factos alegados e a prova documental junta aos autos.
7. Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal por assente os seguintes factos:
8. A Requerente é proprietária do prédio urbano, não constituído em regime de propriedade horizontal, sito em Lisboa, na Rua ... n.º..., ..., ..., ..., ...-... Lisboa, matriz predial urbana da freguesia de ... (Lisboa), sob o artigo... .
9. O referido prédio urbano, é um prédio em propriedade total com andares suscetíveis de utilização independente, com 14 andares / divisões, com o valor patrimonial total de € 1.493.000,00.
10. O referido prédio é composto de cave, r/C, 6 andares.
11. Das liquidações efetuadas consta a seguinte menção: Valor Patrimonial do prédio – Total sujeito a imposto € 1.155.350,00.

12. O valor patrimonial do imóvel é de 1.493.000,00 €, e o valor das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel é de 1.155.350,00€.
13. 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 dos seguintes atos tributários, aqui impugnados:

Ato	Fração	Prestação	VPT	Coleta
2016...	U-...-1ºD	1º Prestação	52 600,00 €	526,00 €
2016...	U-...-1ºD	2º Prestação	52 600,00 €	526,00 €
2016...	U-...-1ºD	3º Prestação	52 600,00 €	526,00 €
2016...	U-...-1ºE	1º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-1ºE	2º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-1ºE	3º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-1ºT	1º Prestação	33 080,00 €	330,80 €
2016...	U-...-1ºT	2º Prestação	33 080,00 €	330,80 €
2016...	U-...-2ºD	1º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-2ºD	2º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-2ºD	3º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-2ºE	1º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-2ºE	2º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-2ºE	3º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-3ºD	1º Prestação	85 140,00 €	851,40 €
2016...	U-...-3ºD	2º Prestação	85 140,00 €	851,40 €
2016...	U-...-3ºD	3º Prestação	85 140,00 €	851,40 €
2016...	U-...-3ºE	1º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-3ºE	2º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-3ºE	3º Prestação	102 840,00 €	1 028,40 €
2016...	U-...-4ºD	1º Prestação	85 140,00 €	851,40 €

2016...	U-...-4ºD	2º Prestação	85 140,00 €	851,40 €
2016...	U-...-4ºD	3º Prestação	85 140,00 €	851,40 €
2016...	U-...-4ºE	1º Prestação	103 850,00 €	1 038,50 €
2016...	U-...-4ºE	2º Prestação	103 850,00 €	1 038,50 €
2016...	U-...-4ºE	3º Prestação	103 850,00 €	1 038,50 €
2016...	U-...-5ºD	1º Prestação	86 810,00 €	868,10 €
2016...	U-...-5ºD	2º Prestação	86 810,00 €	868,10 €
2016...	U-...-5ºD	3º Prestação	86 810,00 €	868,10 €
2016...	U-...-5ºE	1º Prestação	104 860,00 €	1 048,60 €
2016...	U-...-5ºE	2º Prestação	104 860,00 €	1 048,60 €
2016...	U-...-5ºE	3º Prestação	104 860,00 €	1 048,60 €
2016...	U-...-6ºD	1º Prestação	86 810,00 €	868,10 €
2016...	U-...-6ºD	2º Prestação	86 810,00 €	868,10 €
2016...	U-...-6ºD	3º Prestação	86 810,00 €	868,10 €
2016...	U-...-6ºE	1º Prestação	104 860,00 €	1 048,60 €
2016...	U-...-6ºE	2º Prestação	104 860,00 €	1 048,60 €
2016...	U-...-6ºE	3º Prestação	104 860,00 €	1 048,60 €

O valor patrimonial, das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel na data das liquidações é de 1.155.350,00€, 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.

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 €11.553,50.

2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., que fixou um imposto global a pagar de € 11.553,50 (onze mil, quinhentos e cinquenta e três euros e cinquenta cêntimos).

(ii) Da indemnização por prestação de garantia indevida.

H- MATÉRIA DE DIREITO

- 16.** 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.
- 17.** No caso sub Júdice, cabe determinar se as frações alvo do imposto estão abrangidas pelos critérios de incidência de 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.
- 18.** Cumpre averiguar, 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, a qual consiste em apurar qual o VPT de um prédio em propriedade vertical (ou seja não horizontal) a considerar para efeitos da referida verba. Se é o VPT que corresponde a 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.

- 19.** Atendendo à matéria de facto assente, vamos 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 à 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.
- 20.** A alteração do regime quanto à 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 atos 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 %."

21. Constan do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, as disposições transitórias que, estabeleceram 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."

22. Sobre a interpretação das normas supra elencadas já se pronunciou o Acórdão 53/2013-T¹, com o qual concordamos e que parcialmente se transcreve:

"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."

23. Quanto ao conceito de prédio, torna-se necessário recorrer aos conceitos de prédio conforme disposto no CIMI, nos seus artigos 2.º a 6.º, os quais se transcrevem:

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

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 – 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.

24. E sobre a interpretação das normas tributárias, para o caso sub Júdice, dispõe o artigo 11.º da Lei Geral Tributária, as regras essenciais sobre a interpretação das leis tributárias, o que 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.

25. Quanto a esta matéria, é necessário igualmente recorrer, por remissão do n.º 1 do artigo 11.º da LGT, aos princípios gerais da interpretação das leis, conforme o estabelecido no artigo 9.º do Código Civil:

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.

26. Face à 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». O Conceito de «prédio com afetação habitacional» como

reportando-se aos prédios habitacionais, e o Conceito de «prédio com afetação habitacional» como conceito distinto de «prédios habitacionais».

27. Resulta do disposto nos artigos 2.º a 6.º CIMI supra transcritos, que o legislador, não utilizou na classificação dos prédios, o conceito de «*prédio com afetação habitacional*», igualmente não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.
28. A falta de correspondência terminológica exata do conceito de «*prédio com afetação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem originar várias hipóteses interpretativas.
29. O texto da lei, sendo o ponto de partida para a interpretação da expressão «*prédios com afetação habitacional*», é com base nele que há que reconstituir o «pensamento legislativo», tal 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.
30. Sobre a interpretação do conceito de «*prédio com afetação habitacional*», é importante citar o Acórdão 53/2013-T² o qual já se pronunciou sobre esta matéria. Nesse Acórdão, é igualmente sustentada 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*»
31. *Transcreve-se o Acórdão 53/2013-T, sobre o conceito de «prédio com afetação habitacional» como reportando-se aos prédios habitacionais:*

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

"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 enervarão 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."

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

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

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

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

A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre atos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

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

Na verdade, embora na «Exposição de Motivos» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (⁵), em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do Governo de «reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento» e ao seu empenho «em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afetação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detetar coerência legislativa na solução adotada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adotada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

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

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

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

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

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

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

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

Que é este o sentido da expressão «afetação», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que «estejam afetos ou, na falta de concreta afetação, tenham como destino normal uma utilização

geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afetação é concreta, efetiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afeto a ela, o que evidencia que a afetação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante. (⁶)

A correção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efetivamente afetos à habitação, se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é também confirmada pela ratio legis perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afetação habitacional, no contexto das «circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada», que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também erige em elementos interpretativos. (⁷).

*Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «prédios com afetação habitacional» **deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afetação a serviços, indústria ou comércio**, isto é, os prédios afetos à atividade económica, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em*

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

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

*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. (⁸)"

33. Face ao exposto, verifica-se que as frações destinadas à 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.
34. 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.

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,

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

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, 327/2016-T, 584/2016-T, 603/2016-T, 636/2016-T, 660/2016-T, 712/2016-T, 82/2017-T, 93/2017-T, 123/2017-T, 147/2017-T, 147/2017-T, 164/2017-T.

35. Importa para efeitos do caso sub júdice, atender à decisão 50/2013-T, 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."

36. Importa ainda referir da respetiva decisão:

" Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, "às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente" .

Ora, sendo assim, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de 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.

37. No mesmo sentido decidiu o Tribunal Arbitral, conforme Acórdão 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."

- 38.** Face ao exposto, e seguindo o entendimento do já decidido e supra transcrito, para efeitos de aplicação da verba 28 do TGIS aos prédios em propriedade vertical, aplicam-se as mesmas regras do CIMI que se aplicam aos prédios em propriedade horizontal, e no mesmo sentido o VPT para efeitos da aplicação da verba 28.1 é o VPT individual de cada fração independente habitacional. Além de que no presente caso nenhuma das frações ultrapassa o critério de incidência de 1.000.000,00€.
- 39.** Ora, 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 a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio não impondo sequer uma nova avaliação. Assim sendo, não se afigura coerente a decisão da AT em 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.

40. 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 sem fundamento legal. 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.
41. Como nenhuma das frações destinadas à 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.
42. Neste sentido, seguimos 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, 327/2016-T, 584/2016-T, 603/2016-T, 636/2016-T, 660/2016-T, 712/2016-T, 82/2017-T, 93/2017-T, 123/2017-T, 147/2017-T, 147/2017-T, 164/2017-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.
43. 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).

44. Perante o exposto, a liquidação do IS, na parte abrangida pela anulação, que se decreta, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.

I- PEDIDO DE INDEMNIZAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE GARANTIA INDEVIDA

45. Peticiona ainda a Requerente a indemnização por garantia indevidamente prestada, nos termos do artº 53º da LGT e do artigo 169.º do CPPT, com o intuito de suspender os processos de execução fiscal relativos à cobrança das dívidas fiscais a que se refere a presente pronúncia arbitral.
46. De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 53.º da Lei Geral Tributária, o devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
47. Conforme decorre do n.º 2 do citado artigo, são indemnizados, sem dependência do referido prazo, todos os prejuízos suportados com a prestação das garantias prestadas para suspender a execução no caso de vencimento total em ação em que se verifique ter havido erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
48. Por seu lado, estabelece o artigo 171.º do CPPT que "a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência"

49. O processo de impugnação judicial, em que se decide sobre a legalidade do ato tributário, constitui, pois, meio processual adequado para formular o pedido de indemnização por garantia indevida.
50. Conforme reiterada jurisprudência arbitral, "*O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*"
51. Perante o exposto, a liquidação do IS, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à Administração Fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.
52. Contudo no presente caso não lhe assiste a requerente o direito a indemnização por prestação de garantia indevida, nos termos dos artigos 53º da LGT e do artigo 169.º do CPPT, uma vez que a requerente no decorrer da presente ação fez prova da prestação de garantia peticionada.
53. Perante o exposto o presente Tribunal dá provimento ao pedido da Requerente.
54. O Tribunal Arbitral, os termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados pela Requerente nem na resposta efetuada pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já proferida, como é o caso dos autos, motivo pelo qual ficam prejudicadas para a apreciação as restantes questões submetidas a pedido de pronuncia.

H - DECISÃO



Lisboa, 16 de Outubro de 2017

A Árbitra

Rita Guerra Alves