

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 328/2014-T

**Tema:** IS – Propriedade vertical; Terreno para construção e prédio urbano para “outros fins” – Verba 28.1 da TGIS.

## **Decisão Arbitral**

**Requerente:** A S.A.

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira.

### **I - RELATÓRIO**

1. Em 10 de abril de 2014, a sociedade A S.A. com o NIPC ... na qualidade de sociedade gestora do fundo de pensões do B, NIF ..., requereu a constituição de tribunal arbitral coletivo, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por “RJAT”).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD, em 14 de abril de 2014, e imediatamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada por “AT” ou a “Requerida”).

3. A Requerente pretende a pronúncia do Tribunal Arbitral com vista a declarar a ilegalidade dos atos de liquidação de Imposto do Selo (IS) incidentes sobre quatro prédios urbanos, no valor total de € 154.946,90 (cento e cinquenta e quatro mil, novecentos e quarenta e seis euros e noventa cêntimos), ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (“TGIS”) anexa à Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo (“Código do IS”). A Requerente pretende também a condenação da AT

na restituição de todas as quantias pagas referentes às liquidações de IS e no pagamento de juros indemnizatórios sobre os montantes de imposto pagos, a contar desde o respectivo pagamento, nos termos do n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária e do n.º 5 do artigo 61.º do CPPT.

**4.** No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro. Nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo o Exmo. Senhor Desembargador Manuel Luís Macaísta Malheiros, a Exma. Profª. Doutora Maria do Rosário Anjos e o Exmo. Senhor Dr. Olívio Mota Amador que, no prazo aplicável, comunicaram a aceitação do encargo.

**5.** As partes foram notificadas, em 3 de junho de 2014, da designação dos árbitros, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

**6.** De acordo com o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi constituído em 20 de junho de 2014.

**7.** Em 20 de junho de 2014, a Requerida foi devidamente notificada do despacho do Tribunal Arbitral para efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT. A Requerida não apresentou a Resposta.

**8.** A Requerente, em 5 de agosto de 2014, veio juntar os documentos de cobrança da 2ª. Prestação de IS/2013 e correspondentes comprovativos de pagamento de IS. O Tribunal Arbitral, em 17 de setembro de 2014, proferiu despacho de admissão do requerimento.

**9.** No dia 13 de novembro de 2014, pelas 14h, nas instalações do CAAD realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo comparecido os Árbitros designados e os

representantes da Requerente e da Requerida. O Tribunal notificou a Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias, sendo que o prazo para a Requerida começará a contar com a notificação da junção das alegações da Requerente, conforme consta da respetiva ata, que se dá aqui por integralmente reproduzida para os devidos efeitos legais.

**10.** As alegações escritas foram apresentadas pela Requerente, em 14 de novembro de 2014, e pela Requerida, em 27 de novembro de 2014.

**11.** A posição da Requerente, de harmonia com o disposto na petição de constituição do Tribunal Arbitral e nas alegações escritas é, em síntese, a seguinte:

**11.1.** Quanto à incidência de IS sobre prédios com andares ou partes susceptíveis de utilização independente entende a Requerente:

**11.1.1.** As liquidações de IS sobre as divisões independentes que compõem o prédio urbano, referentes aos anos de 2012 e 2013, melhor identificadas nos Quadros I.A e I.B da petição inicial são ilegais em virtude de considerarem, para efeitos de liquidação de IS, o VPT resultante da soma dos diferentes andares ou divisões susceptíveis de utilização independente que compõem o prédio.

**11.1.2.** Sendo o valor patrimonial tributário relevante o que seja utilizado para efeitos de IMI, e sendo o IMI o quadro de referência desta nova incidência, a liquidação do Imposto do Selo deverá obedecer às mesmas regras liquidação vigentes em matéria de IMI. Neste contexto, impunha-se a autonomização dos andares ou fracções susceptíveis de utilização independente para efeitos de liquidação do imposto em epígrafe, como aliás sucede, no caso das fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal.

**11.1.3.** Efectivamente, dispõem as regras de liquidação de IMI (cf. número 1 do artigo 113.º do Código do CIMI) que o imposto é liquidado com base nos valores patrimoniais tributários constantes nas matrizes a 31 de Dezembro do ano em causa. Ora, no âmbito do IMI a inscrição na matriz de imóveis em propriedade total, constituídos por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, é efectuada separadamente, discriminando-se individualmente o valor patrimonial tributário de cada parte do prédio (Cf. o número 3 do artigo 12.º do Código do IMI). Adicionalmente, e conforme estipula o número 1 do artigo 119.º do Código do IMI, imediatamente aplicável em sede de IS por força da remissão constante do número 5 do artigo 46.º do Código do IS, são emitidos documentos de cobrança individualizados para cada parte ou divisão susceptível de utilização independente.

**11.1.4.** Em suma, tendo em consideração que a liquidação de Imposto do Selo deverá obedecer ao valor patrimonial tributário resultante das regras constantes do Código do IMI, e que a incidência objectiva do imposto constitui a propriedade de prédio urbano afecto a habitação cujo valor patrimonial tributário constante da matriz iguale ou supere € 1.000.000, na liquidação de Imposto do Selo sobre imóveis em propriedade plena deverá ser respeitada a individualização que na matriz é feita relativamente a cada andar ou fracção susceptível de utilização independente.

**11.1.5.** Desconsiderar a existência de unidades independentes devidamente segregadas e autonomizadas na matriz predial gera uma situação de manifesta desigualdade em relação a imóveis em propriedade horizontal, uma vez que, como se disse, a titularidade de um prédio em propriedade horizontal é exactamente igual (para efeitos patrimoniais) à detenção da totalidade de um prédio em propriedade total. Tal interpretação revela-se, pois, manifestamente ilegal, mas também inconstitucional, à luz do princípio da igualdade.

**11.1.6.** A inexistência de qualquer diferença substancial entre a propriedade plena e a propriedade horizontal ditará que o proprietário de um imóvel em propriedade total pague imposto apenas na medida em que cada uma das divisões tenha um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000. A própria ratio subjacente à introdução da presente verba em sede de IS assim o impõe.

**11.1.7.** As liquidações em apreço apenas seriam admissíveis caso cada uma das partes ou divisões do imóvel, susceptíveis de utilização independente tivessem um valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000, o que não é o caso.

**11.2.** Da tempestividade da Reclamação Graciosa no que concerne a 1ª e 2ª prestação de Imposto do Selo sobre o prédio urbano com o artigo matricial U ... entende a Requerente:

**11.2.1.** Conforme consta do projecto de decisão de Reclamação Graciosa, entendem ainda os serviços da AT que a mesma é intempestiva no tocante à primeira e segunda prestação de IS, uma vez que foi ultrapassado o prazo de 120 dias a contar da data limite para pagamento das notas de cobrança respectivas. Assim, e ao contrário da AT, entendemos que o prazo relevante para o início da contagem do prazo é a data limite de pagamento voluntário da última prestação, porquanto apenas assim se podem considerar assegurados os direitos e garantias dos contribuintes.

**11.2.2.** Apenas com o último documento de cobrança o contribuinte conhece os dados relativos à última prestação de Imposto do Selo. Tal entendimento é, ademais, confirmado pelo facto de no próprio documento de cobrança serem mencionados os direitos de impugnação ou reclamação que assistem ao contribuinte.

**11.2.3.** Assim, conclui-se pela tempestividade da Reclamação Graciosa também relativamente à 1.ª e 2.ª prestação de Imposto do Selo, impondo-se, também relativamente a estas, a sua anulação em face da ilegalidade que ambas enfermam.

**11.3.** Sobre as liquidações de Imposto do Selo sobre o prédio urbano com o artigo matricial U-... (Ex-...) e sobre o prédio urbano com o artigo matricial U-... (Ex-...) afirma a Requerente:

**11.3.1.** No tocante às liquidações de IS incidentes sobre os prédios urbanos correspondentes aos artigos matriciais U-... e U-..., a ilegalidade das mesmas decorre do facto de os prédios urbanos em apreço não terem “afecção habitacional” conforme estabelecido pela norma de incidência tributária em apreço.

**11.3.2.** À luz da verba 28 da TGIS, apenas estão sujeitos a IS os prédios que satisfaçam cumulativamente os seguintes requisitos: (a) Sejam prédios urbanos; (b) Tenham um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000; (c) Tenham afectação habitacional.

**11.3.3.** *A contrario sensu*, os prédios urbanos que não tenham afectação habitacional estarão excluídos do âmbito de tributação em IS. O que se compreende em face da teleologia subjacente à referida norma e comum ao pacote de medidas fiscais, introduzido pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, no âmbito do programa de austeridade lançado pelo Governo. Assim, estarão, pois, excluídos da referida norma de incidência: (a) Os prédios rurais; (b) Os prédios urbanos com VPT inferior a 1 milhão de Euros; (c) Os prédios urbanos destinados a outros fins, nomeadamente, ao comércio, serviços, indústria ou os terrenos para construção.

**11.3.4.** Ora, debruçando-nos em concreto sobre os prédios urbanos que configurem terrenos para construção, como é o caso vertente, não se pode afirmar que o destino deste tipo de prédios é a habitação. Por um lado, porque o seu destino concreto é a construção para o qual foi “concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção”. E por outro lado, porque inexistente construção susceptível de ser normalmente destinada àquele fim.

**11.3.5.** Termos em que, atento o espírito que presidiu à introdução da norma de incidência em apreço, sempre será de concluir não se encontrarem abrangidos pela tributação em sede de Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1, os terrenos para construção.

**11.3.6.** Que os terrenos para construção não se encontravam abrangidos pela verba 28.1 do Código do IS é, ademais, confirmado pelo facto de apenas com a alteração introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro se incluir na verba em apreço a expressa menção aos terrenos para construção, norma introduzida sem qualquer carácter interpretativo. Efectivamente, nos termos do artigo 194.º da referida Lei, a redacção da verba 28.1 da TGIS foi alterada no sentido de comportar, desta feita, a incidência de IS sobre os terrenos para construção, passando a ter a redacção que abaixo se transcreve: «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 %»*

**11.3.7.** A alteração referida no n.º anterior não tem qualquer carácter interpretativo, consubstanciando a mesma um verdadeiro alargamento da norma de incidência tributária, para o futuro. Ademais, não se tratando de uma alteração com carácter interpretativo, e por força da proibição constitucional de retroactividade de normas de incidência tributária, será completamente inadmissível pretender aplicável a verba 28.1, com a redacção introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, aos factos tributários ocorridos antes da sua entrada em vigor.

**11.3.8.** A este propósito, cumpre referir que nos termos do disposto no número 1 do artigo 113.º do Código do IMI, aplicável no âmbito da liquidação de IS ao abrigo da verba 28.1, conforme dispõe o número 7 do artigo 23.º do Código do IS, o facto tributário verifica-se no dia 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita. Ora, tendo a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, iniciado a sua produção de efeitos apenas em 1 de Janeiro de 2014, a alteração pela mesma introduzida apenas produzirá efeitos a partir dessa data.

**11.3.9.** Assim, à luz da alteração sofrida pela verba em apreço, podemos concluir que até entrada em vigor da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro, ou seja até 1 de Janeiro de 2014, a verba em apreço apenas incidia sobre os prédios urbanos

**11.4.** Quanto à liquidação de Imposto do Selo sobre o Prédio Urbano com o artigo matricial U-... entende a Requerente:

**11.4.1.** No que concerne o imóvel em apreço, entende a Requerente que o mesmo não se encontra sujeito a IS ao abrigo da verba 28.1 uma vez que não tem a necessária “afecção habitacional” propugnada pela respectiva verba de incidência. Efectivamente, o prédio urbano em apreço não se encontra afecto à habitação, conforme, é aliás, conhecimento dos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira.

**11.4.2.** Conforme se encontra devidamente descrito na Caderneta Predial Urbana actualizada do prédio urbano em referência, estamos perante um “*prédio urbano todo destinado à actividade da proprietária*”. Na verdade, no referido prédio encontram-se instalados, seguramente desde a sua aquisição pelo Fundo de Pensões do **B** diversos

departamentos e serviços do **B**, S.A., instituição financeira que encabeça o Grupo **C** e promotora do Fundo de Pensões proprietário do prédio urbano em crise.

**11.4.3.** Face ao exposto, atenta a necessária afectação habitacional e o facto de o imóvel em referência não possuir a referida afectação, será inadmissível a liquidação de Imposto do Selo em apreço, impondo-se a declaração da sua ilegalidade

**11.5.** Finalmente, ainda que improceda tudo o exposto, deverão todas as liquidações impugnadas ser anuladas em face da inconstitucionalidade da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, à luz do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

**12.** A posição da Requerida, expressa nas alegações escritas, pode ser sintetizada no seguinte:

**12.1.** Não obstante o presente pedido de pronúncia arbitral configurar circunstâncias ou situações de facto absolutamente distintas e, por essa razão, não reunir todos os requisitos previstos no n.º1 do art. 3º do RJAT que admite a acumulação de pedidos, a Requerida sempre se pronunciará.

**12.2.** Quanto ao prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da freguesia de ... (artigo U ... da extinta freguesia de ...), concelho de Lisboa e ao prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da freguesia de ... (artigo ... da extinta freguesia de ...), concelho de Lisboa, a AT diz o seguinte:

**12.2.1.** 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.

**12.2.2.** 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 2º do CIMI. 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, sobre a interpretação da lei fiscal ;" *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 directamente da lei.*"

**12.2.3.** A lei fiscal não comporta qualquer lacuna. Determina o CIMI, para o qual a verba 28.1 da TGIS remete, que, no regime da propriedade horizontal, as fracções constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, juridicamente as fracções são partes susceptíveis de utilização independente, sem que haja partes comuns.

**12.2.4.** Não se poderá aceitar que se considere, para efeitos da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, que as partes susceptíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das fracções autónomas do regime da propriedade horizontal, sob pena de violação aberta do princípio da legalidade.

**12.2.5.** Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes susceptíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a tal materialidade, avaliando individualmente, nos termos do art. 12.º, n.º 3, do C.I.M.I., cada andar ou parte de prédio susceptível 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.

**12.2.6.** Os andares ou divisões independentes, avaliados nos termos do artigo 12.º, n.º 3, do CIMI, são considerados separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado o IMI.

**12.2.7.** A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente.

**12.2.8.** O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28.1., da Tabela Geral. 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.

**12.2.9.** Outra interpretação violaria a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP). Um tipo de incidência de acordo com o qual o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos de que depende a aplicação da verba 28.1. da Tabela Geral é o valor patrimonial de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio urbano com afectação habitacional que não tem seguramente qualquer expressão na lei.

**12.2.10.** É, assim, inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado andar a andar ou divisão a divisão, e não globalmente.

**12.2.11.** Na verdade, a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados.

**12.2.12.** Por fim, de salientar que a inscrição matricial de cada parte susceptível 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.

**12.2.13.** O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. ao consistir na propriedade, de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do C.I.M.I., seja igual ou superior a € 1.000 000,00, 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 susceptíveis de utilização independente. E esta interpretação da norma de incidência do imposto de selo resulta da conjugação da outra norma de incidência no CIMI que é o artigo 1.º.

**12.2.14.** Em suma, os actos tributários impugnados não violaram assim, em termos de substância, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

**12.3.** Quanto ao prédio urbano inscrito sob o artigo U ...º da matriz predial da União de Freguesias de ... e ... (artigo U ...º da extinta freguesia de ..., concelho de ...) e ao prédio

urbano inscrito sob o artigo U ...º da matriz predial da União de Freguesias de ... e ... (artigo U ...º da extinta freguesia de ...), concelho de ... Terrenos para construção. A AT diz o seguinte:

**12.3.1.** Ao contrário do propugnado pelo Requerente, a AT entende que o conceito de "*prédios com afectação habitacional*", para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.

**12.3.2.** Relativamente à alegada violação do princípio constitucional da igualdade consignado no art. 13.º da CRP, é sabido que "*obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante*". Por isso, A AT entende que a previsão da verba 28º da TGIS não consubstancia qualquer violação do princípio da igualdade do art. 13º da CRP.

**12.3.3.** A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel. Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

**12.3.4.** Quanto à alegada inconstitucionalidade por violação do princípio da proporcionalidade, é de referir que a tributação em sede de imposto do selo obedece ao critério da adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.

**12.3.5.** Tal medida será de aplicar de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a €1.000.000,00.

**12.3.6.** Por todo o exposto, a liquidação em crise consubstanciará correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente os pedidos

formulados pelo Autor do pedido de pronúncia arbitral e absolver-se a Entidade Requerida dos mesmos.

## **II – SANEAMENTO**

**13.** O tribunal arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 2, e 6.º n.º 1 do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março.

O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

O Tribunal entende que nada obsta, face ao disposto nos artigos 3.º do RJAT e 104.º do CPPT, à cumulação de pedidos verificada *in casu*.

Nestes termos, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

## **III – MATÉRIA DE FACTO**

### **A) Factos provados**

Com base na prova documental junto aos autos consideram-se provados os seguintes factos:

**14.** A Requerente é a sociedade financeira integrada no Grupo **C**, que se dedica à administração, gestão e representação de Seguros de Vida e Fundos de Pensões e, nesse âmbito, é a Sociedade Gestora do Fundo de Pensões do **B**.

**15.** O Fundo de Pensões do **B** (“FPC”) é o património autónomo afecto ao cumprimento dos planos de pensões dos trabalhadores do **B**, instituição de crédito sujeita à supervisão do Banco de Portugal que encabeça o Grupo **C**.

**16.** O FPC é o proprietário do prédio urbano em propriedade plena composto por 29 divisões, repartidas entre 7 andares, susceptíveis de utilização independente, e afecto a uma utilização mista para habitação e comércio, inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da

freguesia de ... (Ex U ... da extinta freguesia de ...) do concelho de ..., conforme caderneta predial junta aos autos como documento n.º 1 anexo à petição de constituição do Tribunal Arbitral.

**17.** A Requerente foi notificada das liquidações de IS, datadas de 22 de março de 2013, relativas às três prestações do ano de 2012, sobre as divisões susceptíveis de utilização independente do prédio urbano identificado no n.º anterior, no montante total de € 29.512,70 (vinte e nove mil quinhentos e doze euros e setenta cêntimos), que se encontram juntas ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, como documento n.º 5, e cujas notas de cobrança são os seguintes:

**17.1.** Notas de cobrança de IS referentes à 1ª Prestação do ano de 2012

- i)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-1.º Dtº, no valor de €1.613,84.
- ii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-1.º Esq, no valor de €1.296,14.
- iii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...- 2.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- iv)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...- 2.º Esq, no valor de €1.296,14.
- v)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...- 3.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- vi)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-3.º Esq, no valor de €1.296,14.
- vii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-AF Dtº, no valor de € 718,18.
- viii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-AF Esq, no valor de €788,78.

**17.2.** Notas de cobrança de IS referentes à 2ª Prestação do ano de 2012:

- i)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-1.º Dtº, no valor de €1.613,83.

- ii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-1.º Esq, no valor de €1.296,13.
- iii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-2.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- iv)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-2.º Esq, no valor de €1.296,13.
- v)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-3.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- vi)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-3.º Esq, no valor de €1.296,13.
- vii)* Nota de cobrança n.º 2013...2, relativa ao artigo U-000...-AF Dtº, no valor de € 718,16.
- viii)* Nota de cobrança n.º 2013...5, relativa ao artigo U-000...-AF Esq, no valor de €788,76.

**17.3.** Notas de cobrança de IS referentes à 3ª Prestação do ano de 2012:

- i)* Nota de cobrança n.º 2013...5, relativa ao artigo U-000...-1.º Dtº, no valor de €1.613,83.
- ii)* Nota de cobrança n.º 2013...18, relativa ao artigo U-000...-1.º Esq, no valor de €1.296,13.
- iii)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-2.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- iv)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-2.º Esq, no valor de €1.296,13.
- v)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-3.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- vi)* Nota de cobrança n.º 2013..., relativa ao artigo U-000...-3.º Esq, no valor de €1.296,13.
- vii)* Nota de cobrança n.º 2013...3, relativa ao artigo U-000...-AF Dtº, no valor de € 718,16.

*viii)* Nota de cobrança n.º 2013...6, relativa ao artigo U-000...-AF Esq, no valor de €788,76.

**18.** A Requerente foi notificada das liquidações de IS, datadas de 17 de março de 2014, relativas à primeira prestação do ano de 2013, sobre as divisões susceptíveis de utilização independente do prédio urbano identificado no n.º 16, no montante total de € 9.837,62 (nove mil oitocentos e trinta e sete euros e sessenta e dois cêntimos), que se encontram juntas ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral como documento n.º 11, e cujas notas de cobrança são os seguintes:

*i)* Nota de cobrança n.º 2014...42, relativa ao artigo U-00...- 1.º Dtº, no valor de €1.613,84.

*ii)* Nota de cobrança n.º 2014...45, relativa ao artigo U-00...- 1.º Esq, no valor de €1.296,14.

*iii)* Nota de cobrança n.º 2014...48, relativa ao artigo U-00...- 2.º Dtº, no valor de €1.414,20.

*iv)* Nota de cobrança n.º 2014...51, relativa ao artigo U-00...- 2.º Esq, no valor de €1.296,14.

*v)* Nota de cobrança n.º 2014...54, relativa ao artigo U-00...- 3.º Dtº, no valor de €1.414,20.

*vi)* Nota de cobrança n.º 2014...57, relativa ao artigo U-00...- 3.º Esq, no valor de €1.296,14.

*vii)* Nota de cobrança n.º 2014...60, relativa ao artigo U-00...- AF Dtº, no valor de € 718,18.

*viii)* Nota de cobrança n.º 2014...61, relativa ao artigo U-00...- AF Esq, no valor de €788,78.

**19.** A Requerente foi notificada das liquidações de IS, datadas de 17 de março de 2014, da segunda prestação do ano de 2013, que foram juntas aos autos como documento n.º 1 do requerimento da Requerente, de 5 de agosto de 2014, e cujas notas de cobrança são os seguintes:

- i)* Nota de cobrança n.º 2014...43, relativa ao artigo U-00...- 1.º Dtº, no valor de €1.613,83.
- ii)* Nota de cobrança n.º 2014...45, relativa ao artigo U-00...- 1.º Esq, no valor de €1.296,13.
- iii)* Nota de cobrança n.º 2014...49, relativa ao artigo U-00...- 2.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- iv)* Nota de cobrança n.º 2014...52, relativa ao artigo U-00...- 2.º Esq, no valor de €1.296,13.
- v)* Nota de cobrança n.º 2014...55, relativa ao artigo U-00...- 3.º Dtº, no valor de €1.414,20.
- vi)* Nota de cobrança n.º 2014...58, relativa ao artigo U-00...- 3.º Esq, no valor de €1.296,13.
- vii)* Nota de cobrança n.º 2014...61, relativa ao artigo U-00...- AF Dtº, no valor de € 718,16.
- viii)* Nota de cobrança n.º 2014...64, relativa ao artigo U-00...- AF Esq, no valor de €788,76.

**20.** A Requerente procedeu ao pagamento de todas as prestações de IS identificadas nos n.ºs 17, 18 e 19 conforme comprovativos que se encontram juntos aos autos respectivamente como documentos n.ºs 6 e 11 anexos ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral e como documento n.º 1 anexo ao requerimento da Requerente, de 5 de agosto de 2014.

**21.** A Requerente, em 11 de dezembro de 2013, deduziu Reclamação Graciosa, que recebeu o n.º ...00, dirigida ao Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes contra os actos de liquidação de IS identificados no n.º 17, ou seja, das três prestações de IS referentes ao ano de 2012.

**22.** Através do ofício n.º ..., de 25 de março de 2014, a Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de ... notificou a Requerente do despacho, de 24 de março de 2014, de indeferimento da Reclamação Graciosa, identificada no n.º anterior.

**23.** O FPBC é o proprietário do prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da União de Freguesias de ... e ... (Ex U ... da extinta freguesia de ...), concelho de ..., conforme caderneta predial junta aos autos como documento n.º 2 anexo à petição de constituição do Tribunal Arbitral.

**24.** A Requerente foi notificada das liquidações de IS, datadas de 21 de março de 2013, referentes às três prestações do ano de 2012, sobre o prédio identificado no n.º anterior, no montante total de € 19.705,10 (dezanove mil setecentos e cinco euros e dez cêntimos), e que se encontram juntas ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, como documento n.º 13, e cujas notas de cobrança são as seguintes:

- i)* Nota de cobrança n.º 2013...04, relativa ao artigo U-00..., no valor de €6.568,38.
- ii)* Nota de cobrança n.º 2013...05, relativa ao artigo U-00..., no valor de €6.568,36.
- iii)* Nota de cobrança n.º 2013...06, relativa ao artigo U-00..., no valor de €6.568,36.

**25.** A Requerente foi notificada da liquidação de IS, datadas de 18 de março de 2014, referentes à segunda prestação do ano de 2013, do prédio identificado no n.º 23, através da nota de cobrança n.º 2014...55, no montante de € 6 568,36 (seis mil quinhentos e sessenta e oito euros e trinta e seis cêntimos), que foi junta aos autos como documento n.º 1 do Requerimento da Requerente de 5 de agosto de 2014.

**26.** A Requerente foi notificada da liquidação de IS, datada de 21 de março de 2014, referente à terceira prestação de 2013, do prédio identificado no n.º 23, através da nota de cobrança n.º 2013...06 no montante de €6.568,36, (seis mil quinhentos e sessenta e oito euros e trinta e seis cêntimos).

**27.** A Requerente foi notificada da liquidação de IS, datada de 18 de março de 2014, referente à primeira prestação de IS do ano de 2013, do prédio identificado no n.º 23, conforme a nota de cobrança n.º 2014...54 no montante de € 6.568,38 (seis mil quinhentos

e sessenta e oito euros e trinta e oito cêntimos), e que se encontra junto ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, como documento n.º 20.

**28.** A Requerente procedeu ao pagamento de todas as prestações de IS identificadas nos n.ºs 24, 25, 26 e 27 conforme comprovativos que se encontram juntos aos autos respectivamente como documentos n.ºs 14 e 21 anexos ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral e como documento n.º 1 anexo ao requerimento da Requerente, de 5 de agosto de 2014.

**29.** A Requerente deduziu, em 30 de agosto de 2013, Reclamação Graciosa, dirigida ao Diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes, contra os actos de liquidação notificadas através dos documentos de cobrança números 2013...04 e 2013...05, correspondentes, respectivamente, à primeira e segunda prestação de IS de 2012 que se encontram identificados no n.º 24.

**30.** A Requerente deduziu Reclamação Graciosa, que recebeu o n.º ..., do acto de liquidação identificado no n.º 26, ou seja, liquidação de IS terceira prestação de 2013.

**31.** Através do ofício n.º 03432, de 24 de março de 2014, o Serviço de Finanças de ... 3, Direção de Finanças do Porto notificou a Requerente do despacho, de 5 de março de 2014, de indeferimento da reclamação graciosa, identificada no n.º anterior.

**32.** O FPBC é o proprietário do prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial urbana da União de Freguesias de ... e ... (Ex U ... da extinta freguesia de ...) concelho de ..., conforme caderneta predial junta aos autos como documento n.º 3 anexo à petição de constituição do Tribunal Arbitral.

**33.** A Requerente foi notificada da liquidação de IS, datada de 18 de março de 2014, da primeira prestação do ano de 2013, relativa ao prédio urbano identificado no n.º anterior, através da nota de cobrança n.º 2014...57, no montante de €13.316,14 (treze mil trezentos e

dezasseis euros e catorze cêntimos), e que se encontra junto ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, como documento n.º 22.

**34.** A Requerente foi notificada das liquidações de IS, datadas de 18 de março de 2014, da segunda prestação de IS do ano de 2013, através da nota de cobrança n.º 2014...58 no montante de € 13 316,43 (treze mil trezentos e dezasseis euros e quarenta e três cêntimos) que foi junta aos autos como documento n.º 1 do requerimento da Requerente, de 5 de agosto de 2014.

**35.** A Requerente procedeu ao pagamento das prestações de IS identificadas nos n.ºs 33 e 34 conforme comprovativos que se encontram juntos aos autos respectivamente como documento n.º 23 anexo ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral e como documento n.º 1 anexo ao requerimento da Requerente, de 5 de agosto de 2014.

**36.** O FPBC é o proprietário do prédio urbano em propriedade total, sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente, inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da freguesia ... (Ex U ... da extinta freguesia de ...) concelho de ..., conforme caderneta predial junta aos autos como documento n.º 4 anexo à petição de constituição do Tribunal Arbitral.

**37.** A Requerente foi notificada da liquidação de IS, datada de 17 de março de 2014, da primeira prestação de IS do ano de 2013, do prédio identificado no n.º anterior, através da nota de cobrança n.º 2014...0, no montante de € 5.520,68 (cinco mil quinhentos e vinte euros e sessenta e oito cêntimos), e que se encontra junto ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral, como documento n.º 24.

**38.** A Requerente foi notificada da liquidação de IS, datada de 17 de março de 2014, da segunda prestação do ano de 2013, através da nota de cobrança n.º 2014...1 no valor de €5.520,66 (cinco mil quinhentos e vinte euros e sessenta e seis cêntimos) que foi junta aos autos como documento n.º 1 do requerimento da Requerente de 5 de agosto de 2014.

**39.** A Requerente procedeu ao pagamento das prestações de IS identificadas nos n.ºs 37 e 38 conforme comprovativos que se encontram juntos aos autos respectivamente como documento n.º 25 anexo ao pedido de constituição do Tribunal Arbitral e como documento n.º 1 anexo ao Requerimento da Requerente, de 5 de agosto de 2014.

**40.** Os factos enunciados nos n.ºs 14 a 39 integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos.

### **B) Factos não provados**

**41.** Não existem factos relevantes para a decisão que não se tenham provado.

## **IV – MATÉRIA DE DIREITO**

**42.** Fixada a matéria de facto, importa conhecer das questões de direito em discussão nos presentes autos, correspondendo, em síntese, às questões de ilegalidade suscitadas pela Requerente no presente pedido arbitral. Cumpre decidir.

**43.** A questão que é objecto da presente acção é a de saber se os prédios urbanos referenciados nos presentes autos se inserem no âmbito de incidência do n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

Estão em causa os seguintes prédios:

- Prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da freguesia de ... (artigo U ... da extinta freguesia de ...), concelho de ..., composto por 29 divisões, repartidas por 7 andares susceptíveis de utilização independente em propriedade plena e afecto a uma utilização mista para habitação e comércio sito na ...;

- Prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da Freguesia de ... (artigo ... da extinta freguesia de ...), afecto a “*outros fins*”, sito na Rua de S. Julião, nº 125 a 137, ...;

- Prédio urbano inscrito sob o artigo U ... da matriz predial da União de Freguesias de ... e ... (artigo U ...º da extinta freguesia de ..., concelho de ...), e ao prédio urbano inscrito sob o artigo U ..., da matriz predial da União de Freguesias de ... e ... (artigo U ...º da extinta freguesia de ...), concelho de ..., descritos como terrenos para construção.

**44.** Há duas questões de direito fundamentais a decidir, que têm entre si uma relação de precedência lógica, a conhecer por este Tribunal:

- a primeira é a de saber o que se entende por “*prédio com afectação habitacional*”, questão que é comum a todos os prédios em causa nos presentes autos;

- a segunda questão é a de saber como se determina o valor de referência para a incidência do Imposto de selo para os prédios urbanos com afectação habitacional em propriedade vertical ou plena., compostos por várias partes, andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

Vejamos, pois, o quadro jurídico de referência para a correcta análise desta questão.

**45.** A tributação em sede de imposto de selo de prédios urbanos “*com afectação habitacional*” foi introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro (LOE) que efectuou várias alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, a qual apresenta a seguinte redacção:

*“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1 %;*

28.2 – *Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5 %.* “

**46.** Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes 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 respectiva 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 efectuada 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 afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5%;*

*ii) Prédios com afectação 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 respectiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efectuar nesse ano.

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

**47.** Na referida verba 28.1 e nas subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, o legislador utilizou o conceito de “*prédio com afectação habitacional*”, o qual não encontra referência em nenhum outro diploma legislativo. Importa, pois, proceder à concretização deste conceito atendendo, entre outros, aos elementos possíveis existentes nos diplomas fiscais em vigor.

Assim, importa atender ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), o qual é mencionado em várias normas do Código do Imposto do Selo introduzidas pela LOE supra mencionada, e é indicado como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previstos na referida verba n.º 28, como sucede nos 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. Porém, em nenhum destes normativos é utilizado um conceito com aquela designação.

**48.** Por sua vez, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (LOE para 2014) alterou aquela verba n.º 28.1, dando-lhe a seguinte redacção:

*“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 % “*

Tal formulação aplica-se, naturalmente, apenas a partir de 1 de Janeiro de 2014, mas diga-se antecipadamente que em nada veio ajudar a esclarecer a qualificação do conceito em presença, ou seja, o de “*prédio com afectação habitacional*”.

Importará verificar o contributo possível a extrair dos conceitos de prédios utilizados no CIMI, nos seus artigos 3.º a 6.º. Assim, segundo o artigo 2º do CIMI, entende-se por prédio:

*“1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, 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 fracção 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 afectos 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 fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”*

**49.** Por sua vez, acrescenta o artigo 3.º, que se entende por 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:*

*a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, 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);*

*b) Não tendo a afectação 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 e estejam a ter, de facto, esta afectação.*

*3 – São ainda prédios rústicos:*

a) *Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;*

b) *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.”*

50. O artigo 4.º do mesmo código qualifica como prédios urbanos “*todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte*”; e o artigo 6.º indica as espécies de prédios urbanos, nos termos seguintes:

*“1 – Os prédios urbanos dividem-se em:*

a) *Habitacionais;*

b) *Comerciais, industriais ou para serviços;*

c) *Terrenos para construção; (sublinhado nosso)*

d) *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, exceptuando-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 afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redacção 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 excepção do n.º 3.”*

**51.** Face ao quadro legal supra exposto, e considerando as regras sobre a interpretação das normas jurídicas, nomeadamente as resultantes do artigo 11º da Lei Geral Tributária (LGT), impõe-se concluir que os 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:

*“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.”*

**52.** Assim, importa determinar o sentido e alcance do conceito de «*prédio com afectação habitacional*», tarefa fundamental para a interpretação e correcta aplicação do normativo contido na verba 28 e 28.1 da TGIS. Esta questão é crucial para a decisão quanto aos prédios supra referidos, respectivamente, terrenos para construção e prédio urbano afecto a outros fins que não habitação. A outra questão fundamental a analisar é a de saber se, no caso de prédio urbano em propriedade total, o valor patrimonial tributário (VPT) atendível para efeitos de incidência de IS é o correspondente ao VPT de cada divisão independente,

individualmente considerada ou o correspondente ao somatório dos VPT de todas as partes ou divisões independentes, globalmente consideradas.

53. Por se considerar que a primeira questão é comum a todos os prédios em causa e a segunda apenas a um deles, entende-se por razões de maior clareza de exposição, conhecer das mesmas pela ordem enunciada. Vejamos pois, o entendimento mais adequado para cada uma destas questões.

**A) Quanto aos terrenos para Construção sítos na Freguesia de ... – ..., descritos com os n.ºs de matriz U-... e U-...**

54. Como se vê pelo supra exposto o CIMI, não utiliza na classificação dos prédios que adopta o conceito de «*prédio com afectação habitacional*». Também não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma. Assim, seguindo o raciocínio já prosseguido em decisões arbitrais anteriores, nomeadamente nas proferidas nos processos n.ºs 53/2013-T e 144/2013- T “*na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de «prédio com afectação habitacional» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas.*”

55. O ponto de partida da interpretação daquela expressão «*prédios com afectação habitacional*» é, naturalmente, o texto da lei, 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. 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.

56. A entender-se que a expressão «*prédio com afectação habitacional*» coincide com o de «*prédios habitacionais*», é manifesto que as liquidações de IS referentes aos terrenos para construção referidos nos presentes autos enfermarão de erro sobre os pressupostos de facto

e de direito, porquanto, 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 por aquele n.º 2, do artigo 6.º, para se preencher aquele conceito de «*prédios habitacionais*». Por isso, bastaria adoptar-se a interpretação de que «*prédio com afectação habitacional*» significa «*prédio habitacional*» e as liquidações constantes do Quadro II da PI, referentes aos prédios urbanos com os artigos matriciais n.ºs U-... e U-..., da Freguesia de ..., ..., cuja declaração de ilegalidade é pedida, se afiguram ilegais, por não haver qualquer edifício ou construção com afectação habitacional nos ditos prédios.

**57.** Acresce que, uma interpretação mais aprofundada, no sentido a dar ao conceito em presença conduz à conclusão de que «*afecção*», neste contexto, significa «*acção de destinar alguma coisa a determinado uso*». E, se tivermos em linha de conta os objectivos definidos na declaração de princípios proferida na Assembleia da República sobre a intenção do legislador introduzir uma tributação sobre as “casas de luxo”, não há dúvida que o propósito ou ratio legis subjacente é a de tributar o “uso” do prédio considerado na plenitude do grau de conforto por ele proporcionado.

**58.** Como bem refere BAPTISTA MACHADO, “*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 directo 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 exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento*».

**59.** A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência tributária, pelo que o fio condutor terá de ser, em primeira linha, o princípio da unidade do sistema jurídico, tentando impor alguma coerência de aplicação.

E, nesta linha de pensamento, não podemos dispensar o recurso à Exposição de Motivos da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.<sup>a</sup>, em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012. Nesta exposição de motivos é patente a preocupação do Governo de reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento e o 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.

**60.** Neste contexto, não existindo outras coordenadas interpretativas 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. Ora, tendo em conta o significado das palavras “afecção” e “afectar”, que são “dar destino” ou “aplicar”, a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que estão já a ser utilizados como habitação, não podendo abranger os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, possam eventualmente estar a estes destinados, como sucede com os terrenos para construção habitacional.

**61.** Quanto à versão da lei introduzida pela LOE para 2014, diga-se que a mesma é irrelevante para a decisão do caso em pareço, porquanto a sua produção de efeitos ocorre apenas para os factos tributários verificados no ano de 2014, por força do princípio da proibição da aplicação retroactiva da lei fiscal em matéria de incidência tributária. Como já se referiu, a esta alteração não foi atribuído carácter interpretativo, consubstanciando a mesma um verdadeiro alargamento da norma de incidência tributária, pelo que só poderá produzir efeitos para o futuro, ou seja, após 1 de Janeiro de 2014.

Todos os factos tributários em causa nos presentes autos se reportam a 2012 e 2013, não sendo, por isso, afectados pela aplicação da nova versão introduzida para a verba 28.1 da TGIS.

**62.** Assim, e em conformidade com tudo o que se deixa exposto, considera-se como um prédio afecto a fim habitacional, não quando lhe é fixado esse destino num alvará de loteamento ou por acto de licenciamento ou semelhante, mas sim quando a efectiva atribuição desse destino é concretizada. 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 no sentido de ser necessária uma *“afecção efectiva.”*

Assim, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, face ao disposto no n.º 2, do artigo 6.º do CIMI, um prédio habitacional, porquanto é o próprio legislador que considera como tal os *“edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins”*.

**63.** Por isso, no pressuposto de que o legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados se pretendesse reportar-se também aos prédios apenas licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto não teria utilizado a expressão *“prédios com afecção habitacional”*. Nestes termos, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente pelo legislador teve em vista alcançar uma realidade distinta, pelo que, *“prédio com afecção habitacional”*, não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim, tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afecção a esse fim.

**64.** No caso de um terreno com aptidão para construção de habitação, esta não passa de mera potencialidade, cuja concretização dependerá de obter a necessária licença de construção a qual depende de inúmeras variáveis a considerar pela entidade competente, a qual poderá mesmo nunca ocorrer. Por isso mesmo o único sentido possível para a expressão *“afecção”* é a de tratar-se de uma *“afecção efectiva”*.

Veja-se, ainda, que o artigo 3.º do CIMI, relativamente aos prédios rústicos, faz referência aos que “estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas”, que evidencia que a afectação é concreta, efectiva. Como se vê, ainda, pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela, o que evidencia o pressuposto legal de uma afectação efectiva. Esta é a interpretação que se afigura conforme ao princípio da uniformidade do sistema jurídico.

**65.** No caso em apreço, no que toca aos dois prédios descritos no item 43. C) como terrenos para construção (U – ... e U- ... – ... – ...), dos documentos juntos aos autos constata-se que não existe , nenhum edifício ou construção neles implantadas nem é certo que possa vir a existir, pelo que não podemos considerar que o prédio em causa tenha uma afectação efectiva para habitação, pelo que as liquidações de IS impugnadas nos presentes autos, com referência aos anos de 2012 e 2013 se afiguram ilegais por padecerem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

**66.** Ocorre ainda referir que a intenção legislativa de não estender o âmbito de incidência a terrenos para construção, foi expressamente referida pelo Governo ao apresentar no Plenário da Assembleia da República a Proposta de Lei 96-XII ao dizer, pela voz do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a saber: *“Em primeiro lugar, o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013.”*

A referência expressa a “casas” como alvo da incidência do novo tributo não deixa margem para dúvidas sobre a intenção legislativa.

**67.** Por outro lado não se encontra na discussão da referida proposta de Lei qualquer referência a “terrenos para construção”.

No que concerne à utilização do coeficiente de afectação para a avaliação destes imóveis, como alega a AT, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os factores a ponderar na avaliação de terrenos para construção. O que se pondera aí, ao fazer referência ao «edifício a construir» é a ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afectação e ocorre antes desta. Como bem refere a Requerente na sua PI, não se pode admitir que a afectação habitacional possa ser apurada com referência à edificação projectada, porquanto a mesma será sempre potencial até que se verifique a conclusão da edificação.

**68.** Por fim, é importante referir que a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, também contraria a posição aqui defendida pela AT, pois não veio esclarecer o elemento lógico subjacente à redacção inicial da verba n.º 28.1, antes veio confirmar, indirectamente, a interpretação de que ela não abrangia os terrenos para construção.

Aliás, se a primitiva redacção da verba n.º 28.1 em análise, ao falar de “*prédio com afectação habitacional*” pretendesse abranger os edifícios e construções que constituíam “prédios habitacionais” e os terrenos para construção para que estivesse autorizada ou prevista habitação, então o natural seria atribuir à nova redacção natureza interpretativa, à semelhança do que faz noutras disposições nela contidas, como por exemplo o artigo 177.º, n.º 7, relativamente às alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 17.º-A do Código do IRS. Ora, já vimos que não foi isso que sucedeu.

**69.** Por tudo o que se deixa exposto é entendimento deste Tribunal que a verba 28.1 não se aplica aos terrenos para construção, ainda que estes revelem potencialidade para construção de habitação. Importa referir que, sobre esta mesma questão foram já proferidas algumas decisões arbitrais, entre as quais se salientam as proferidas nos processos arbitrais n.ºs 42/2013 T, 48/2013-T, 53/2013- T, 144/2013-T, 180/2013 – T, 189/2013-T e, mais recentemente, a decisão proferida no processo arbitral n.º 306/2014-T (de 1/12/2014) e o Acórdão arbitral proferido no processo n.º 559/2014 – T (de 28/11/2014), entre outras.

**70.** Também o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou sobre esta questão, nomeadamente, nos Acórdãos proferidos, nomeadamente, em 9 e 23 de Abril de 2014 (nos quais foi relatora Isabel Marques da Silva) e 9 de Maio de 2014 (no qual foi relatora Dulce

Neto). A este propósito, o acórdão do STA de 9 de Abril de 2014 (no qual se faz referência expressa à decisão arbitral nº 144/2013-T) conclui que *“não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral - uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afectação habitacional.”*

**71.** Em consequência de tudo o que vem exposto, resulta que as liquidações impugnadas, referentes ao IS liquidado com referência aos dois prédios identificados com os artigos matriciais nºs U-... e U-..., da Freguesia de ... - ..., são ilegais, padecem de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação do disposto na verba nº 28.1 da TGIS, pelo que, devem ser objecto de anulação, nos termos do artigo 135º do Código de Procedimento Administrativo.

**B) Quanto ao prédio urbano identificado com o artigo da matriz nº U-..., da Freguesia de ..., ...**

**72.** Como resulta provado nos presentes autos, neste caso trata-se de prédio urbano que também não tem efectiva afectação habitacional. Pelas razões e fundamentos supra expostos quanto à determinação do conceito de prédio *“com afectação habitacional”*, resultando provado nos presentes autos que o prédio em questão se encontra afecto à actividade da proprietária, no caso à **A SA**, então forçoso é concluir que o prédio não tem uma efectiva afectação a habitação.

**73.** Resulta provado nos autos que neste prédio funcionam os serviços do **B, SA**, instituição financeira que dirige o Grupo **C**. Este facto, que vem alegado pela Requerente é aceite pela AT que reconhece este local como a sede da requerente. Ora, a actividade

exercida por esta é de natureza comercial, sendo por isso mesmo, um facto notório a não afectação efectiva deste prédio a habitação. E, sendo assim, nos termos já supra referidos de forma fundamentada e exaustiva, não se cumpre o pressuposto de facto necessário para a incidência de IS, nos termos previstos na verba 28.1 da TGIS poder operar.

**74.** Como se referiu supra o recurso à expressão “afectação habitacional”, em detrimento da menção de “prédios habitacionais” deve entender-se como uma clara opção do legislador por uma realidade mais concreta, qual seja a efectiva afectação a habitação. Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, «prédio com afectação 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 efectiva afectação a esse fim.

**75.** A este propósito recorde-se, mais uma vez, o sentido da expressão «afectação», no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, no seu artigo 3.º, relativamente aos prédios rústicos, considerando como tais os prédios que «estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas», que evidencia que a afectação é concreta, efectiva. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela, o que evidencia que a afectação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino.

**76.** De resto, o texto da lei ao adoptar a fórmula «*prédio com afectação habitacional*», em vez de «*prédios urbanos de afectação habitacional*», que aparece na referida «Exposição de Motivos», aponta fortemente no sentido de que se exige que a afectação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará com essa afectação. – Neste sentido, cfr. Acórdão arbitral n.º 53/2014 – T, de 2/10/2013 e, mais recentemente, decisões arbitrais n.ºs 178/2013 – T, de 28/07/2014 e 285/2014 – T de 28/11/2014.

77. Em consequência, e sem necessidade de mais fundamentação, também a liquidação impugnada referente ao IS liquidado com referência ao ano de 2013 e ao prédio identificado com o artigo matricial nº U-..., da Freguesia de ... - ..., é ilegal por padecer de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação do disposto na verba nº 28.1 da TGIS, pelo que, deve ser objecto de anulação, nos termos do artigo 135º do Código de Procedimento Administrativo.

**C) Quanto ao prédio urbano em propriedade vertical, identificado com o artigo da matriz nº U – ..., da Freguesia de ..., ...**

78. Trata-se, neste caso de um prédio urbano em propriedade vertical ou plena, composto de vários andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (quatro pisos com direito e esquerdo), com afectação habitacional. Neste caso, é pacífico que as divisões ou partes independentes do prédio em causa estão afectas a habitação, por ser esse o seu uso efectivo e porque a Requerente assim configura a situação de facto que se encontra provada nos presentes autos. O problema que se coloca é o de saber se para efeitos de incidência de IS, se deve considerar o valor global do prédio, correspondente ao somatório dos valores patrimoniais tributários atribuídos a cada parte, ou se cada andar ou divisão independente deve ser considerado individualmente, em função do VPT que lhe está atribuído para efeitos de incidência de IMI.

79. A questão essencial a decidir é a de saber, com referência a prédios em propriedade plena, ou seja, não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares e divisões com utilização independente, com afectação habitacional, qual o VPT relevante para efeitos de incidência de IS. A resposta a esta questão impõe a análise do quadro jurídico aplicável e dos princípios de referência de modo a determinar qual a interpretação conforme à Lei e à Constituição, com a cautela que impõe aferir de um pressuposto de incidência de imposto, por força do princípio da legalidade fiscal resultante do disposto no artigo 103º, nº2 da CRP.

**80.** Sobre esta matéria, em concreto, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões em que a questão de fundo é a mesma, versando sobre a amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS. Algumas das decisões arbitrais já proferidas na matéria vêm invocadas pela Requerida no seu pedido arbitral.

Sobre a questão fundamental em apreço dir-se-á que o primeiro limite da interpretação é a letra da lei, mas não o único. A tarefa interpretativa exige algo mais, ou seja, a partir do texto da norma impõe-se a descoberta da *ratio legis* subjacente, “tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal”. – (Neste sentido vd. Decisão arbitral nº 30/2014-T, de 20/06/2014 e Decisão Arbitral nº 50/2013-T de 29/10/2013; ainda no mesmo sentido, vd. Decisões Arbitrais proferidas nos processos nºs 132/2013, 181/2013 e 183/2013, entre outras)

**81.** A norma de incidência, tal como se encontra expressa na previsão legal das verbas 28 e 28.1 da TGIS, refere-se à *“propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos, com afectação habitacional (28.1) cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”*. Atendendo a este normativo coloca-se a questão de saber se quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual deve incidir a taxa de imposto de selo, deve ser o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente (à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal) ou, diversamente, se deve considerar-se como tal a soma de todos os VPT de todas as suas partes.

**82.** Dito de outro modo, tal como foi já considerado nas decisões arbitrais supra referidas (DA nº 50/2013-T e 30/2014-T), o que está em causa é a adopção de uma leitura adequada da amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28.1 da TGIS, face ao que o nº 7 do artigo 23º do CIS refere quanto à determinação da matéria colectável e consequente operação de liquidação do imposto: *“Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em*

*relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.”*

**83.** Ora, mais uma vez há que atender ao disposto no nº 3 do artigo 11º da LGT, quanto à interpretação da norma jurídico-fiscal de incidência: *“persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”*.

No caso em apreço, deve atender-se à *“substância económica dos factos tributários”* para se concretizarem adequadamente as *“necessárias adaptações das regras contidas no CIMI”*, para a adequada apreciação da matéria de direito em discussão. Posto isto, a delimitação do alcance da norma de incidência deste novo tributo deve seguir a orientação da letra e do espírito da lei. Num primeiro plano, deve atender-se, pois, ao disposto expressamente nas verbas 28 e 28-1 da TGIS, com as necessárias adaptações das regras contidas no CIMI, como resulta do disposto no nº 7, do artigo 23º, do CIS.

**84.** Importa, assim, ter em conta o já supra exposto quanto à introdução da sujeição a imposto do selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da TGIS, efectuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os respectivos factos tributários, a saber: *“propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:*

*28-1 – Por prédio com afectação habitacional – 1% (...)”*

**85.** Esta lei entrou em vigor no dia seguinte ao da sua publicação, ou seja, em 30 de Outubro de 2012. Das normas transitórias constantes do seu artigo 6º resulta que o facto tributário se considera verificado a 31 de Outubro de 2012 e que *“o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011”*.

Vimos, já, que a Lei 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, mas o artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto do Selo, aditado pela referida Lei, dispõe que *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”*

**86.** A norma de incidência refere-se, pois, a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT aos termos do disposto no artigo 38º e seguintes do mesmo código. Consultado o CIMI verifica-se que o seu artigo 6º, apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (vd. alínea a) do nº 1), esclarecendo no nº 2 do mesmo artigo que *“habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.”*

Dos normativos referidos podemos concluir, mais uma vez e em sintonia com a conclusão a que chegamos na resposta à primeira questão de direito apreciada, que na óptica do legislador não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, ou seja, o fim a que efectivamente se destina o prédio.

**87.** 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 efectuada entre uns e outros. Idêntica conclusão se extrai da remissão que o legislador introduziu em matéria de IS para o CIMI.

Ora, este imposto estabelece como critério para os prédios em propriedade vertical a atribuição de um VPT a cada uma das partes ou divisões independentes, ordenando que cada uma delas possua a respectiva caderneta ou Modelo IMI com VPT determinado individualmente de acordo com as características de cada divisão independente. Na verdade, tudo se processa como se processaria no caso de se tratar de fracções de um prédio que se encontrasse constituído em regime de propriedade horizontal. O que releva é, pois, a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização, ou seja, *“com afectação habitacional”*, na exacta e estrita medida da sua

afecção. Quer o prédio se encontre ou não em regime de propriedade horizontal, a verdade é que a efectiva e concreta utilização tem de aferir-se por e para cada uma das suas partes ou fracções independentes.

**88.** É à luz destes princípios que tem de ser resolvida a questão agora em análise e que tem a ver com a determinação do valor relevante para a incidência do IS sobre os prédios em propriedade vertical, como sucede nos presentes autos, que a AT considera pelo valor do somatório dos VPT de todas as partes ou divisões e, desta forma, facilmente ultrapassam o valor de referência, ou seja um milhão de euros. Pois bem, o critério de oportunidade adoptado pela AT não se afigura aceitável, nem conforme aos princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da igualdade fiscal.

**89.** Mas, é a própria lei em vigor que, no seu conjunto, impede tal entendimento de proceder. Assim, 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 o CIMI.” Sendo que, considerando o disposto no nº 4, do artigo 2º do CIMI, resulta que: “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”

Acrescenta ainda o nº 3 do artigo 12º do CIMI que: “Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário”.

**90.** 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 respectivo 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 deve ser o mesmo.

**91.** Pelo que, se o critério legal em sede de IMI 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 de selo contido na verba 28 da TGIS.

**92.** É o próprio legislador que na letra da lei nos diz ser este o critério quando faz uma remissão inequívoca para o CIMI para efeitos de aplicação da já referida verba 28 do IS. Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio (VPT total), 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.

**93.** Dito isto, afigura-se claro que 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, o que não sucede nos presentes autos em relação a nenhuma das partes ou divisões independentes do prédio supra indicado. Isso mesmo, ficou inequivocamente provado pela prova documental produzida nos autos.

**94.** O critério utilizado pela AT, ao 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, pelo que se afigura ilegal.

**95.** Ao já exposto acresce o argumento extraído 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 interpretação defendida pela AT viola o princípio da legalidade fiscal, bem assim como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal. Ao que

acresce que a interpretação subjacente às liquidações de IS emanadas pela AT contrariam os princípios da igualdade e da proporcionalidade em matéria fiscal.

**96.** A questão da conformidade da previsão da norma de incidência, face ao texto constitucional, porém, só se colocaria se o Tribunal chegasse à conclusão que determinada e inequívoca leitura da lei, aplicada a um caso concreto, feria um ou vários princípios constitucionais. Porém, no caso em apreço do que se trata é de uma interpretação da AT que a conduziu a uma aplicação da lei sem enquadramento nos preceitos legais e constitucionais em vigor, padecendo por isso as respectivas liquidações de IS de erro sobre os pressupostos de direito subjacentes à sua correcta aplicação. Dito de outro modo, as normas em causa não conduzem à solução que a AT professa para a sua aplicação. Se aceitássemos como correcta tal posição, então sim, teríamos uma aplicação da lei que claramente feria os princípios constitucionais invocados pela Requerente.

**97.** Em síntese, o critério uniforme, único compatível com a letra da lei e com a *ratio legis* subjacente á introdução da tributação das “*habitações de luxo*” definidas como sendo aquelas cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00, no caso dos prédios em propriedade vertical com andares ou divisões independentes, que se atenda ao valor de cada uma das partes ou divisões, tal como sucede para efeitos de IMI. No caso de alguma dessas partes apresentar um VPT superior a €1.000.000,00 está preenchido o pressuposto legal de incidência, caso o valor seja inferior não pode haver incidência do imposto.

Pretender, como faz a AT, usar como critério de referência, especificamente para o efeito de aplicação da verba 28 da TGIS, o VPT global, correspondente ao somatório de todos os VPT das diversas partes ou divisões independentes, é ilegal, porquanto não tem qualquer suporte nos normativos legais aplicáveis nem na *ratio legis* que conduziu o legislador à introdução no novo imposto. O entendimento preconizado pela AT contraria a indicação expressamente introduzida pelo legislador nesta matéria, ao remeter para o artigo 67º, nº do CIMI. O que consubstancia violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito de aplicação da norma.

**98.** No caso dos presentes autos o prédio supra indicado encontra-se em propriedade vertical e contém andares e divisões com utilização independente dos quais, uma grande parte se destina a habitação, como ficou provado supra. Dado que nenhum dos andares destinados 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.

**99.** Por último, e como já referimos a propósito da primeira questão de direito tratada, importa indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro, e em obediência ao disposto no artigo 9.º do Código Civil, segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei. O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afectação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a €1.000.000,00.

**100.** Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012. A fundamentação da medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros.”

Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fracção autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo

especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal. No caso em apreço, não se verifica tal pressuposto em relação a nenhuma das partes ou divisões do prédio em análise.

**101.** Seguindo estes considerandos inspiradores da inovação legislativa em apreciação, há que concluir que a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva. Pelo contrário, da lei decorre que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material., em sede de IMI e em sede de IS, por remissão expressa do legislador. Já a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser susceptível de desencadear a incidência do novo imposto se o VPT de cada uma das partes ou fracção for igual ou superior ao limite definido pela lei: € 1.000.000,00. No caso em apreço tal não se verifica.

**102.** Deste modo é ilegal considerar como valor de referência seja o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão. Desde logo, porque essa seria uma notória violação dos princípios da legalidade, da igualdade e da proporcionalidade em matéria fiscal. O legislador fiscal não desejou, nem expressou tal desiderato, tratar situações iguais de forma diferente. Ora, se o prédio em análise nos presentes autos se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo imposto, pelo que não poderá ficar sujeito a tal em virtude de um critério arbitrário e sem qualquer cabimento no próprio texto legal.

**103.** Acresce que, basta pensar que pelo critério pugnado pela AT, muitos dos prédios urbanos existentes em propriedade vertical, apesar de mais antigos, facilmente poderiam alcançar o valor de referência para a incidência do IS pelo somatório dos VPT das suas partes ou divisões independentes. O que traduziria um critério desconforme em sede de IMI e em sede de IS, contrario ao que o próprio legislador impõe. Mas a situação agravar-se-ia, quando comparada com a de outros prédios de construção recente e luxuosa, em regime de propriedade horizontal, em que cada fracção não iguale ou ultrapasse o valor de €1.000.000,00, não ficando por isso sujeito ao novo imposto. Compreende-se, sem grande esforço, que face ao disposto no artigo 104º, nº 3 da Constituição tal situação seria,

verdadeiramente, desproporcional e intolerável, por violação clara da igualdade e da mais elementar justiça fiscal.

**104.** Assim, conclui-se que 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, nº2 da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal. Por isso mesmo é que o 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 respectivo valor patrimonial tributário.”*

Do disposto neste normativo resulta (à semelhança do que era previsto no artigo 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola) que releva para efeitos de inscrição na matriz predial a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, económica e funcionalmente independentes. O que não se afigura coerente com a decisão da AT de tributar as partes habitacionais de um prédio em propriedade vertical, em função do VPT global do prédio, introduzindo um critério totalmente contrário ao que resulta previsto na lei, ou seja, no CIS e no CIMI, por remissão expressa do legislador nesta matéria.

**105.** Acresce ainda que, a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio, a qual para efeitos tributários não impõe sequer uma nova avaliação do prédio. Para efeitos tributários a forma de constituição do prédio em regime de propriedade total ou horizontal não foi considerada na introdução do novo imposto, tal como não foi no próprio CIMI, certamente porque o legislador bem atendeu à injustiça que resultaria de tal discriminação. A verdade material resultando do valor imputado a cada uma das partes ou divisões independentes, expresso no VPT atribuído a cada uma delas para efeitos de IMI e a afectação efectiva do prédio a habitação, é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico- formal do prédio.

**106.** Em consequência, e sem necessidade de mais fundamentação, também as liquidações impugnadas referentes ao IS liquidado com referência aos anos de 2012 e 2013 e ao prédio identificado com o artigo matricial nº U - ..., da Freguesia de ... - ..., são ilegais por padecerem de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, consubstanciado em violação do disposto na verba nº 28.1 da TGIS, pelo que, deve ser objecto de anulação, nos termos do artigo 135º do Código de Procedimento Administrativo.

**107.** Consequentemente, deve proceder-se ao reembolso à Requerente de todos os montantes de imposto indevidamente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos previstos no artigo 24º, nº1, alínea b) e 29º, nº1, alínea a) do RJAT, artigo 43º, nº1 e 100º da LGT.

**108.** Com efeito, também, quanto ao pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios, no caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação impugnados, há lugar não só a reembolso do imposto pago mas também, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, ao pagamento de juros indemnizatórios, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

**109.** É claro, no que concerne aos juros indemnizatórios, que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal. Consequentemente, a Requerente tem direito aos juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, desde a data em que ocorreram os respectivos pagamentos até ao integral reembolso dos montantes, à taxa legal.

## **V - DECISÃO**

Face ao exposto, este Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade de todas as liquidações de Imposto de Selo impugnadas, com referência a todos os anos e a todos os prédios identificados nos presentes autos, com a sua conseqüente anulação;

B) Julgar procedente o pedido de condenação da Administração Tributária na restituição de todas as quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados desde o dia dos pagamentos efectuados até ao integral reembolso de todos os montantes, condenando a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar estes pagamentos.

**VALOR DO PROCESSO:** Em conformidade com o disposto no artigo 315º, nº 2 e 2 do CPC, artigo 97º - A, nº 1, alínea a), do CPPT e artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de **€154.946,90**.

**CUSTAS:** Nos termos do disposto no nº 4, do art.º 22º, do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em **€3.672,00** a cargo da Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe e notifique-se.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 19 de dezembro de 2014

Os Árbitros

Manuel Luís Macaísta Malheiros

Maria do Rosário Anjos

Olívio Mota Amador