

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 281/2014 –T**

**Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS – Propriedade vertical**

## **Decisão Arbitral**

### **Relatório**

A... IMOBILIÁRIA, SA, NIPC ..., sociedade comercial com sede na Av. ..., em Lisboa, melhor identificada nos autos, formulou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, para declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de Imposto do Selo (relativa à verba 28.1 da correspondente Tabela Geral), respeitantes ao ano de 2012, no montante total de € 13.845,90 (treze mil, oitocentos e quarenta e cinco euros e noventa cêntimos).

É Requerida a Administração Tributária e Aduaneira (AT).

A Requerente não procedeu à designação de Árbitro. Para o efeito, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou, então, o signatário, que expressamente aceitou essa nomeação. As partes foram devidamente notificadas desta, não tendo manifestado vontade de a recusar.

O tribunal arbitral foi assim constituído em 28 de Maio deste ano.

A AT apresentou tempestivamente a sua resposta, pugnando pela total improcedência do pedido, com consequente absolvição da Requerida.

As partes dispensaram a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT.

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade jurídica e capacidade judiciária e são legítimas.

O processo não enferma de nulidades, nem foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

### **Objecto do litígio e matéria de facto**

Em 2012, a Requerente era proprietária de um prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., em Lisboa, sob o art. ..., ao qual correspondia um valor patrimonial tributário (VPT) total de € 1.754.280.

O dito prédio corresponde a um edifício habitacional, em propriedade total, não constituído em propriedade horizontal, com onze andares e 19 divisões susceptíveis de utilização independente, dezassete das quais afectas a habitação e duas a comércio. Cada uma dessas divisões constitui unidades matriciais autónomas (artigos urbanos nº 837), tendo sido objecto de determinação separada do respectivo VPT, sendo que a nenhum desses artigos matriciais corresponde um VPT igual ou superior a um milhão de euros. Excluídos que sejam os dois artigos matriciais afectos a comércio, o VPT total dos demais artigos matriciais que integram o dito prédio, e que como referido se encontram afectos a habitação, ascende ao valor de € 1.384.590.

As liquidações em causa, dezassete no seu total, por corresponderem a cada um dos aludidos artigos matriciais, decorrem da aplicação da citada verba de Imposto de Selo (IS) às divisões afectas a habitação do dito prédio, ascendendo ao já referido montante total de € 13.845,90, sendo datadas de 14 de Julho de 2013 e foram devidamente notificadas à Requerente em Novembro desse ano, tendo como data limite de pagamento Dezembro do mesmo ano.

Não há factos com relevo para a apreciação do mérito da causa que não se encontrem provados.

Os factos provados baseiam-se nos documentos fornecidos pelas partes, cuja correspondência à realidade não é controvertida.

São os seguintes os actos tributários ora em crise:

- 1) Doc. nº 2013  – U.-RCD – Valor Patrimonial € 66.820,00 – Colecta. € 668,20;
- 2) Doc. nº 2013  – U.-RCE – Valor Patrimonial € 66.820,00 – Colecta. € 668,20;
- 3) Doc. nº 2013  – U.-1D – Valor Patrimonial € 68.770,00 – Colecta. € 687,70;
- 4) Doc. nº 2013  – U.-1E – Valor Patrimonial € 68.770,00 – Colecta. € 687,70;
- 5) Doc. nº 2013  – U.-2D – Valor Patrimonial € 68.770,00 – Colecta. € 687,70;
- 6) Doc. nº 2013  – U.-2E – Valor Patrimonial € 68.770,00 – Colecta. € 687,70;
- 7) Doc. nº 2013  – U.-3D – Valor Patrimonial € 69.460,00 – Colecta. € 694,60;
- 8) Doc. nº 2013  – U.-3E – Valor Patrimonial € 69.460,00 – Colecta. € 694,60;

- 9) Doc. nº 2013  – U -4D – Valor Patrimonial € 69.460,00 – Colecta. € 694,60;
- 10) Doc. nº 2013  – U -4E – Valor Patrimonial € 69.460,00 – Colecta. € 694,60;
- 11) Doc. nº 2013  – U -5D – Valor Patrimonial € 112.190,00 – Colecta. € 1.121,90;
- 12) Doc. nº 2013  – U -5E – Valor Patrimonial € 112.190,00 – Colecta. € 1.121,90;
- 13) Doc. nº 2013  – U -6D – Valor Patrimonial € 112.190,00 – Colecta. € 1.121,90;
- 14) Doc. nº 2013  – U -6E – Valor Patrimonial € 112.190,00 – Colecta. € 1.121,90;
- 15) Doc. nº 2013  – U -7D – Valor Patrimonial € 99.920,00 – Colecta. € 999,20;
- 16) Doc. nº 2013  – U -7E – Valor Patrimonial € 99.920,00 – Colecta. € 999,20;
- 17) Doc. nº 2013  – U -8E – Valor Patrimonial € 49.430,00 – Colecta. € 494,30;

## Matéria de direito

### Posição das partes

A questão dos autos corresponde à aplicação, nas situações da denominada propriedade vertical, da nova tributação em IS incidente sobre prédios urbanos com afectação habitacional e VPT igual ou superior a um milhão de euros. Esta nova tributação foi introduzida em 2012 para reforço das medidas de controlo orçamental pelo lado da receita, num quadro de estado de necessidade financeira (ou económico-financeira, cfr. Sustentabilidade e Solidariedade em Tempos de Crise, Suzana Tavares da Silva, *in* Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise, Coord. José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, pág.s 61 e ss).

Como é bem sabido, aquela nova tributação em IS tem suscitado fortes dúvidas e elevada contestação. Isto não apenas para casos pontuais da sua aplicação (*e.g.*, propriedade vertical, compropriedade, terrenos para construção ou sua aplicação ao ano de 2012), como também em termos gerais, pela sua eventual inconstitucionalidade, seja do seu regime geral, seja do seu regime transitório (ver Luís Menezes Leitão, Sobre a Tributação em Imposto de Selo dos Imóveis de Luxo (verba 28.1 TGIS), *in* Arbitragem Tributária nº1, pág.s 44 e ss).

Ora, a Requerente vem, precisamente, contestar a aplicação da dita tributação decorrente da aplicação a nova verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal, mas que incluam divisões susceptíveis de utilização independente, em que o valor mínimo fixado na lei de incidência seja atingido pelo somatório do VPT dos artigos matriciais correspondentes às várias divisões, mas não por qualquer uma delas individualmente considerada. Caso assim não se entenda, a Requerente pugna ainda pela inconstitucionalidade da norma, em geral e, em particular, na sua aplicação ao ano de 2012.

Com efeito, sustenta a Requerente não ser proprietária de um prédio com VPT igual ou superior ao referido montante, mas meramente proprietária de um prédio em propriedade vertical em que o VPT superior a esse valor apenas é alcançado pelo somatório do VPT das divisões susceptíveis de utilização independente afectas a habitação, sem que nenhuma delas, considerada individualmente, atinja esse montante mínimo de relevância tributária. Por essa razão, para a Requerente, as liquidações em crise padecem de vício de violação de lei, o que as torna anuláveis. Adicionalmente, considera ainda violado o regime transitório (art. 6 da Lei 55-A/2012), por entender ser aplicável ao ano de 2012 o disposto no nº1 e não o disposto no nº 2 daquele artigo.

Ainda que assim não fosse, a Requerente entende também que a norma em causa é inconstitucional por violação do princípio da igualdade (art.s 13º e 104º, nº 3 da Constituição da República Portuguesa – CRP).

E coloca ainda em crise a constitucionalidade da interpretação do regime transitório da nova tributação para o ano de 2012, por violação do princípio da proibição da obrigação do pagamento de impostos de natureza retroactiva (art. 103, nº 3 da CRP).

Diversamente, a Requerida contesta aquele entendimento, sustentando a manutenção da liquidação. Em abono da sua tese salienta, em síntese, que a propriedade total, ou vertical, corresponde a um prédio, sendo esta a realidade a atender para apurar da verificação do valor mínimo constante da norma de incidência. Para a Requerida, o VPT relevante para efeitos de incidência tributária é pois o VPT do prédio urbano e não o VPT de cada uma das partes que o integram, ainda que susceptíveis de utilização independente, posto que afectas a habitação. Em reforço desta tese salienta que a unidade do prédio não é afectada, não podendo as suas partes distintas ser juridicamente equiparadas às fracções autónomas da propriedade horizontal, até porque a sua titularidade é necessariamente atribuída apenas a um único proprietário, com a óbvia excepção dos casos de compropriedade.

Acrescenta ainda que entendimento diverso (i.e., que o VPT relevante para a norma de incidência corresponderia ao VPT de cada andar ou divisão susceptível de utilização

independente) seria inconstitucional, por violação do princípio da legalidade tributária (ínsito no art. 103º, nº 2 da CRP). E acrescenta que sendo a propriedade horizontal e vertical institutos jurídicos diferenciados, sendo aquele juridicamente mais evoluído que este, pode o legislador ter pretendido discriminar positivamente aquele, desencorajando a propriedade vertical, o que pode até ser determinado pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal, sem que tal discriminação possa ser considerada necessariamente arbitrária.

Sustenta ainda a Requerida que às liquidações em causa se deve aplicar o regime geral de tributação e não o regime transitório.

### **Síntese das questões controvertidas**

Em síntese, no caso vertente, são assim quatro as questões de direito controvertidas:

- 1) saber se nas situações de propriedade vertical o VPT mínimo previsto na norma de incidência deverá ser aferido por referência a cada divisão afecta a habitação e susceptível de utilização independente ou antes pelo somatório do VPT correspondente a todas essas divisões que integrem o mesmo prédio;
- 2) saber se no caso se aplica o regime transitório ou o regime geral;
- 3) saber se tal regime transitório padece de inconstitucionalidade por retroactividade;
- 4) saber por fim se o próprio regime padece de inconstitucionalidade por violação do princípio da igualdade.

### **Resenha legislativa**

Para maior facilidade expositiva, entende-se ser útil proceder agora à transcrição das disposições legais essenciais da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, a qual de entre outros, alterou o Código do Imposto do Selo, fazendo-o nos seguintes termos:

*Artigo 3.º*

*Alteração ao Código do Imposto do Selo*

*Os artigos 1.º, 2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 7.º, 22.º, 23.º, 44.º, 46.º, 49.º e 67.º do Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, passam a ter a seguinte redacção:*

*(...)*

*Artigo 2.º*

*[...]*

*1 - ...*

*2 - ...*

*3 - ...*

*4 - Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, são sujeitos passivos do imposto os referidos no artigo 8.º do CIMI.*

*Artigo 23.º*

*[...]*

*1 - ...*

*2 - ...*

3 - ...

4 - ...

5 - ...

6 - ...

7 - *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.*

*Artigo 67.º*

*[...]*

*1 - (Anterior corpo do artigo.)*

*2 - Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.»*

*Artigo 4.º*

*Aditamento à Tabela Geral do Imposto do Selo*

*É aditada à Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, a verba n.º 28, com 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 (euro) 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.*

#### *Artigo 6.º*

##### *Disposições transitórias*

*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.*

*Artigo 7.º*

*Entrada em vigor e produção de efeitos*

1 - *A presente lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.*

2 - *As alterações ao artigo 72.º do Código do IRS e ao artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária produzem efeitos desde 1 de Janeiro de 2012.*

### **Propriedade vertical**

Sobre a problemática da determinação do VPT (mínimo) relevante para a aplicação da verba 28.1 da TGS nos casos de propriedade vertical, já se pronunciaram, entre outras, as decisões do CAAD proferidas nos processos números 50/2013-T, 132/2013, 181/2013-T, 183/2013-T, 272/2013 2013-T, 280/2013-T, 26/2014-T, 30/2014-T, 88/2014-T, 177/2014-T e 206/2014-T.

Em todos a questão residia, tal como nestes autos, em saber se o VPT relevante para a norma de incidência (28.1 da TGIS) é o VPT correspondente à divisão susceptível de utilização independente ou se, pelo contrário, o VPT relevante deverá corresponder ao somatório de todas essas divisões de um mesmo prédio, posto que tais divisões se

encontrem afectas a habitação. E a resposta, naquelas decisões, foi sempre pela primeira opção.

## O CIS

A nova verba foi inserida no Código do Imposto de Selo, opção que não oferece contributo de relevo para enquadrar sistematicamente o novo tributo, pois aquele imposto “incide sobre uma multiplicidade heterogénea de factos ou actos ... sem um traço comum que lhes confira identidade”, o que foi, aliás, agravado pela Reforma da Tributação do Património de 2003/20014, tornando ainda mais complexo “o problema da classificação deste imposto” (cfr. José Maria Fernandes Pires, Op. Cit., pág. 422).

Mas é sabido que esta nova verba foi introduzida como forma de reforço das medidas de controlo orçamental pelo lado da receita, num quadro de estado de necessidade financeira (ou económico-financeira, cf. Sustentabilidade e Solidariedade em Tempos de Crise, Suzana Tavares da Silva, *in* Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise, Coord. José Casalta Nabais e Suzana Tavares da Silva, pág.s 61 e ss), com o propósito de identificar novas exteriorizações de capacidade contributiva que pudessem ser chamadas a contribuir para aquele propósito.

E fê-lo optando por fazer incidir a nova tributação exclusivamente sobre determinados bens, implicando pois uma forte discriminação negativa destes, o que postula uma explicitação reforçada dessa opção, de modo a não colocar em crise o princípio da igualdade, ou equidade na terminologia de Glória Teixeira, quer no seu sentido de equidade horizontal, quer no de equidade vertical (Glória Teixeira, Manual de Direito Fiscal, pág. 56, 2º ed., Almedina).

Ora, parece vislumbrar-se no pensamento do legislador a intenção de identificar nos imóveis de luxo destinados a habitação, um referencial, não arbitrário, de uma capacidade contributiva adicional, capaz de alargar o espectro de contributos para o desejado e necessário equilíbrio orçamental.

Neste quadro, a questão *decidenda* é a de saber se um prédio constituído em propriedade total ou vertical, mas com andares ou divisões com utilizações independentes, é um “prédio com afectação habitacional” para efeitos da aplicação do art.º 1.º do CIS e da verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Para o efeito, importa ter presente que cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição predial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário (n.º 2 do art.º 12.º do CIMI), sendo o IMI liquidado individualmente em relação a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente (art.º 119.º, n.º 1 do CIMI).

E, se assim é em IMI, também assim deverá ser em Imposto de Selo. Vejamos porquê.

### **Interpretação literal**

Como se refere na decisão tomada no processo 206/2014-T: “Dado que o CIS remete para o CIMI, há que concluir que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, obedece às mesmas regras de inscrição do horizontal”.

Sendo o IMI e o Imposto de Selo “liquidados individualmente em relação a cada uma das partes”, também “o critério legal para definir a incidência do novo imposto terá de ser o mesmo”. Em consequência, haverá incidência da verba 28.1 da TGIS caso alguma dessas partes, andares ou divisões com utilização independente apresente um VPT pelo menos igual ao montante previsto na norma de incidência.

Também na decisão proferida no processo 272/2013-T (CAAD) se refere que “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 Imposto de Selo, liquidados

individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo”. Aliás, aí se refere que a posição da AT “não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de Imposto de Selo”, razão pela qual “a adopção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal”.

E no mesmo sentido se refere na decisão arbitral do processo 30/2014-T (CAAD) encontrar-se na doutrina da AT uma “desconformidade com o elemento literal da parte final da norma de incidência (verba 28 da TGIS) que refere que o imposto incide sobre “o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI” e por isso, não deverá incidir sobre a soma de valores patrimoniais tributários de prédios, partes de prédios ou andares, não tendo suporte legal a operação de adição de valores patrimoniais tributários dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, de afectação habitacional, cindido do VPT dos demais com fins diferentes, por forma a atingir-se o limiar de tributação elegível de 1 000 000,00 de euros ou mais”.

Porém, como se refere na decisão arbitral tomada no processo 30/2014-T (CAAD), o que acontece no que respeita aos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, é que a AT procede, nas operações de liquidação do IS, tal como procedeu no caso vertente, à adaptação das regras do CIMI. E essa “adaptação” corresponde a “somar os VPT de cada andar ou divisão independente afecta a fins habitacionais (cindido do VPT dos andares ou divisões destinados a outros fins), criando uma nova realidade jurídica, sem suporte legal, que é um *VPT global* de prédios urbanos em propriedade vertical, com afectação habitacional”, o que atenta “contra o elemento literal da norma de incidência”: incidência sobre “o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”. Pelo que “nos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente”, se deverá considerar o valor patrimonial

tributário “que resulta exclusivamente do nº 3 do artigo 12º do CIMI. Quer para o IMI, quer para este IS”.

Concretizando, como se concluiu na decisão proferida no processo 26/2014-T do CAAD, “para efeitos de aplicação da verba 28 do TGIS aos prédios em propriedade vertical, aplicam-se as mesmas regras do CIMI que ao prédios em propriedade horizontal, e no mesmo sentido o VPT para efeitos da aplicação da verba é o VPT individual de cada fracção independente de habitacional, sendo que no presente caso nenhuma das fracções ultrapassa o critério de incidência de 1.000.000,00€”, tal como ocorre no caso dos presentes autos.

Concluí-se assim, em síntese, como claramente decorre das decisões citadas, que a interpretação literal da nova verba da TGIS não poderá deixar de ser diversa da sustentada pela AT, aliás, oposta, dada a clara e indiscutível remissão para as regras do CIMI.

### **Substância económica**

Mas conforme bem se refere no Acórdão 117/2013 T do CAAD, "a interpretação exclusivamente baseada no teor literal .... não pode ser aceite, pois na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis (artigo 11.º, n.º 1, da LGT) e o artigo 9.º n.º 1, proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas ao estatuir que *«a interpretação não deve cingir-se à letra da lei»*, devendo, antes, *«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»*. Sendo que para se verificar uma correspondência entre a interpretação e a letra da lei bastará *«um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso»* (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), o que só impedirá que se adotem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa”.

Mas se olharmos agora para a substância económica dos factos tributários, em cumprimento do art. 11º, nº 3 da LGT, sem para o efeito se aderir a uma interpretação económica das normas de direito tributário, hoje condenada pela doutrina (cfr. Impostos, Teoria Geral, Américo Fernando Brás Carlos, pág. 196, 2014, 4º ed. Almedina), teremos igualmente de reconhecer que a expressão “cada prédio urbano” usada no nº 7 do artigo 23º abrange não apenas os prédios urbanos em propriedade horizontal, como também os andares, divisões ou partes de prédios urbanos em propriedade vertical, desde que afectos a fins habitacionais, partindo sempre, em qualquer dos casos, de uma só base tributável para todos os efeitos legais: o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI (parte final da verba 28 da TGIS), como se concluí na decisão arbitral do processo 177/2014-T (CAAD).

Ou, como se salienta na decisão proferida no processo 272/2014-T do CAAD, “na óptica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio”, pelo 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. O que releva é a **verdade material** subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização”.

### **Coesão do sistema**

E se procurarmos olhar para a globalidade do sistema tributário não encontraremos indícios que venham infirmar a conclusão traçada até agora.

Como se refere no Acórdão proferido no processo 26/2014-T do CAAD, não se vislumbra qualquer censura do legislador à propriedade vertical. Com efeito, “dir-se-á, não sem razoabilidade, que o legislador, para efeitos de tributação em sede de IMI, optou por conferir autonomia, independência, a cada uma das partes ou a cada um dos andares de um único prédio, desde que umas e outros se mostrem de utilização independente, ao ponto de prever a inscrição individualizada na matriz de cada uma dessas partes independentes e de

impor à tributação em sede de IMI uma cobrança também ela autónoma. Mau grado a existência jurídica de um único prédio, é o próprio legislador que não apenas recomenda mas impõe a consideração autónoma de cada uma das partes independentes, para efeitos de tributação do património”. Aliás, como decorreria de uma interpretação económica do facto, com prevalência da sua substância sobre a sua forma, como acima se viu. E se assim é em IMI, não se perceberia que assim não fosse, também, em Imposto de Selo, nomeadamente no caso da nova tributação sobre prédios (casas, melhor dizendo) de luxo.

Assim, como se decidiu nos processos 26/2014-T e 272/2014-T do CAAD, “o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal”, razão pela qual “a discriminação operada pela AT traduz uma discriminação arbitrária e ilegal”, pois “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.”

Ou seja, continua a valer a interpretação literal inicialmente alcançada.

### **Intenção do legislador**

E o certo é que nada induz o intérprete na conclusão que o legislador da nova verba da TGIS, contrariamente ao legislador do IMI, tenha pretendido discriminar a propriedade vertical face à horizontal. Como bem se relembra no Acórdão proferido no já referido processo 26/2014-T do CAAD, “aquando da apresentação e discussão, no Parlamento, da proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais referiu expressamente: “O Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os 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” (cfr. DAR I Série n.º 9/XII -2, de 11 de Outubro, pág. 32). Ora, como se salienta nesse Acórdão, “o Senhor Secretário de Estado dos

Assuntos Fiscais apresenta esta proposta de lei referindo sem tibiezas a expressão “casas”... de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”, pelo que “resulta com meridiana clareza que a verba 28.1 da TGIS não pode ser interpretada no sentido de nela estarem abrangidos cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT superior ao que prevê a mesma verba”. Isto porquanto, nesse caso, “nenhuma das “casas” ... apresenta, de *per se*, “valor igual ou superior a 1 milhão de euros””.

Sendo portanto claro, tal como se refere na referida decisão 272/2014-T, que para o legislador só aquele valor de um milhão de euros, ou um valor superior, desde que afecto “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.”

E se assim é, então, para tanto, teremos pois de atender ao conceito de “casa” enquanto unidade susceptível de utilização independente, pois é nessa realidade económica que encontraremos a identificação da exteriorização da capacidade contributiva que o legislador considerou relevante. Mais, se assim não fosse, procederia o legislador a uma discriminação que não se encontraria justificada, pois como já se viu não se encontra no sistema uma censura da propriedade vertical quando comparada com a horizontal. Mais, essa distinção chocaria com uma necessária equidade entre idênticas exteriorizações de uma mesma capacidade contributiva.

### **Capacidade contributiva e interpretação conforme à Constituição**

É seguro que o legislador fiscal está subordinado aos princípios da igualdade, o qual, como bem refere Sérgio Vasques (Manual de Direito Fiscal, págs. 249 e ss, 2011, Almedina), é mais do que um mero limite negativo e impõe algo mais do que a mera proibição do arbítrio, postulando antes uma repartição dos impostos de acordo com o critério da capacidade contributiva, pelo que o legislador terá de ancorar a tributação em

elementos económicos razoáveis e não arbitrários, susceptíveis de justificar a pretensão tributária numa capacidade contributiva concretamente exteriorizada pelo sujeito passivo.

É assim imperativo procurar no texto da nova norma uma leitura que dê cumprimento àqueles princípios. Ou, o que vale o mesmo, não procurar naquele texto um sentido que viole tais princípios.

Ora, as capacidades contributivas exteriorizadas pela propriedade de um prédio composto por um conjunto de fracção autónomas em propriedade horizontal ou por um conjunto de divisões de utilização independente em regime de propriedade vertical, não podem deixar de ser consideradas idênticas, se não mesmo, eventualmente, menores no caso da segunda hipótese. Ou seja, um prédio não tem, seguramente, um valor de mercado maior por estar organizado como propriedade vertical. Vale o mesmo, se não mesmo menos, já que as alternativas de transmissibilidade são menores. E sabemos que o VPT pretende ser uma aproximação, precisamente, ao valor de mercado dos prédios.

Assim, a interpretação pugnada pela AT conduziria a uma manifesta desigualdade entre proprietários de imóveis em propriedade horizontal e em propriedade vertical e já se viu que não se vislumbra uma qualquer intenção penalizadora destes, mesmo que se admitisse que tal fosse constitucionalmente admissível. Nesse mesmo sentido, como bem se salienta na decisão do processo 272/2014-T do CAAD, 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”.

Concluindo, como se conclui na decisão proferida no processo 26/2014-T do CAAD, “a verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio, visto que constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio não impondo sequer uma nova avaliação”. E esse facto “não se afigura coerente com a decisão da AT tributar as partes habitacionais de um prédio em propriedade vertical, em função do VPT global do prédio e

não do que é efectivamente atribuído a cada parte.” Assim e como já se transcreveu acima, “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 ... e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal”.

Nestes termos, os actos tributários em crise enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito, pois nenhuma parte de prédio possui VPT de valor igual ou superior ao limiar decorrente da norma aplicada, o que torna os ditos actos tributários anuláveis.

### **Regime transitório e inconstitucionalidade**

Fica assim prejudicada a análise dos demais vícios invocados: violação de lei por aplicação do regime geral e não do transitório, inconstitucionalidade do regime transitório (princípio da não retroactividade) e da própria norma geral (princípio da igualdade), pois não se acolheu o entendimento da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao caso vertente, sendo processualmente inútil a apreciação daquelas outras questões.

### **Dispositivo**

Em resultado do exposto, este Tribunal Singular decide julgar procedente o pedido e, em consequência, anular os actos de liquidação em crise, com fundamento em violação de lei, correspondente a erro nos pressupostos.

### **Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 13.845,90.

### **Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 27-11-2014

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, regendo-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, com versos em branco e revisto pelo árbitro signatário.

O árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)