

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 518/2015-T**

**Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS; Propriedade vertical; Prestação do imposto, indivisibilidade do ato tributário e inarbitrabilidade do pedido.**

## **Decisão Arbitral**

### **Relatório**

**A..., Ld<sup>a</sup>, NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ..., R/C, em Lisboa,** formulou pedido de pronúncia arbitral ao abrigo do disposto nos art.s 2º, n.º1 e 10º, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), com as alterações da Lei 66-B/2012, com vista anulação das liquidações de Imposto do Selo (respeitantes à verba 28.1 da correspondente Tabela Geral e ao ano de 2014), com o valor total de 13 906,20 € (treze mil, novecentos e seis euros e vinte cêntimos).

Esse pedido deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a 29 de julho de 2015.

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 vinte e três de novembro de 2015.

A AT juntou o processo administrativo e apresentou tempestivamente a sua resposta, deduzindo exceção perentória de incompetência absoluta deste tribunal arbitral e, subsidiariamente, por impugnação, sustentando a legalidade do ato tributário em crise, com correspondente improcedência total do pedido e consequente absolvição da Requerida.

A Requerente veio a responder por escrito à exceção.

A posição das partes é absolutamente clara e inexistem questões de facto controvertidas.

Atentos os princípios da autonomia do tribunal arbitral (art. 16º, alínea c), do RJAT) e da livre condução do processo (art. 19º do RJAT), este tribunal arbitral singular considera desnecessária a audiência a que alude o art. 18º, bem como a produção de alegações, cuja realização, por essa razão dispensou, por Despacho, tendo fixado neste data para a prolação da decisão arbitral.

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente.

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

O processo não enferma de nulidades.

### **Matéria de facto**

O pedido da Requerente estriba-se em suposto vício de violação de lei dos atos tributários em crise, por erro nos pressupostos de facto e de direito.

Tais atos tributários correspondem à liquidação da verba 28.1 da Tabela Geral do Código do Imposto do Selo para o ano de 2014, relativas às várias divisões destinadas à habitação e suscetíveis de utilização independente, e por isso objeto de registo matricial autónomo, integrantes do prédio urbano em propriedade total, ou vertical (não constituído em propriedade horizontal, portanto), inscrito na matriz predial urbana da freguesia da..., no Concelho de Lisboa, sob o n.º... .

A Requerente inicia a sua petição referindo expressamente que pretende impugnar as liquidações de Imposto do Selo (IS) relativas ao ano 2014, identificando os documentos que expressariam essas liquidações, num total de 13. Mais precisamente, tais documentos correspondem, porém, às notas de cobrança das primeiras prestações dessas liquidações, com prazo para pagamento voluntário até Abril de 2015, inclusive. Para a Requerente a ilegalidade decorre de 31 de dezembro de 2014 nenhuma das divisões do identificado prédio a que correspondem as liquidações e notas de cobrança em causa possuir um Valor Patrimonial Tributário (VPT) igual ou superior ao montante de um milhão de euros.

Sucedem, pois, que todos os 13 documentos oferecidos respeitam aos documentos de cobrança das primeiras prestações da verba 28 do Imposto do Selo de cada uma das inscrições matriciais autónomas em causa, correspondentes às 13 divisões suscetíveis de utilização independente e destinadas a habitação do prédio acima referido (constante da matriz ... da dita freguesia da...), por referência ao ano de 2014 e tendo como data limite de pagamento Abril de 2015. Assim, também não restam dúvidas que aqueles documentos não correspondem a documentos de liquidação do imposto, mas sim a documentos de cobrança da primeira prestação deste.

Consequentemente, dá-se por provada a factualidade que segue:

a) Em 2014, a Requerente era proprietária, de um prédio urbano em propriedade vertical, *i.e.* em propriedade total, não constituído em propriedade horizontal, sito na freguesia da..., em Lisboa, inscrito na correspondente matriz predial sob o artigo..., sito nas Ruas ... e..., respetivamente Blocos 1 e 2, ao qual correspondia um VPT total superior ao valor de um milhão de euros;

b) Tal prédio era composto por várias divisões suscetíveis de utilização independente, destinadas a comércio, escritórios e sendo 13 delas destinadas a habitação;

c) Estas 13 divisões eram objeto de inscrição matricial autónoma;

d) A nenhuma dessas 13 divisões suscetíveis de utilização independente correspondia um VPT igual ou superior ao valor de um milhão de euros;

e) A 20 de março de 2015 a AT procedeu à liquidação do IS da verba 28.1 da TGIS por referência a essas 13 divisões independentes destinadas a habitação e ao ano de 2014;

f) O valor total dessas 13 liquidações é de 13 906,20 € (treze mil, novecentos e seis euros e vinte cêntimos);

g) Este valor corresponde a 1% do somatório do VPT daquelas 13 divisões com inscrição matricial autónoma;

h) Os atos de liquidação em causa deram lugar aos documentos de cobrança da correspondente primeira prestação e referidos no requerimento inicial como documentos 1 a 13;

i) Essas prestações tinham vencimento em Abril de 2015.

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

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

## **Matéria de direito**

### **Da exceção deduzida pela AT (incompetência por indivisibilidade do ato de liquidação)**

Como referido, a Requerente vem pedir a constituição de Tribunal Arbitral para que este se pronuncie sobre as liquidações de IS ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Código de Imposto de Selo, aditada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29/12, com referência ao ano de 2014, sobre as divisões suscetíveis de utilização independente do aludido prédio constante da matriz predial urbana da freguesia da..., no concelho e distrito de Lisboa.

Para o efeito invoca a ilegalidade das liquidações, por violação de lei, em virtude de erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

E, em conclusão, pede a anulação do ato tributário (no entender da Requerente) ou tão somente das notas de cobrança da 1.ª prestação do correspondente IS, de acordo com a posição sustentada nos autos pela Requerida.

Nesse contexto a Requerida entende, sendo esta a exceção concretamente apresentada, que o tribunal arbitral é materialmente incompetente, face ao disposto no art.º 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade de uma prestação do ato de liquidação. Isto porquanto esta não corresponde a um ato tributário, já que a lei não compreende a impugnação autónoma de uma prestação da verba 28 da Tabela Geral do IS (no caso a constante das notas de cobrança da primeira prestação).

Entende a Requerida que a pretensão arbitral da Requerente deve por isso improceder por inarbitrabilidade do pedido e indivisibilidade do ato tributário de liquidação de IS. Para o efeito a AT cita largamente a decisão arbitral tirada no processo número 726/2014-T que correu temos nos tribunais arbitrais que funcionam

no CAAD (bem como, indiretamente, as decisões proferidas nos autos com os números 205/2013-T e 120/2012-T, igualmente do CAAD e ainda o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso do STA, de 10/4/13, no processo 298/12 do SAT), para concluir pela dita incompetência material deste tribunal arbitral para apreciação da pretensão da Requerente (supostamente relacionada com a primeira prestação das referidas liquidações e sua declaração de ilegalidade e consequente anulação), com consequente total procedência da exceção aduzida.

A Requerente veio a responder por escrito à exceção pugnando pela sua improcedência.

A questão é assim apenas a de analisar o pedido da Requerente. Veio esta requer que o tribunal arbitral se pronuncie sobre a legalidade de uma prestação de um ato tributário ou, inversamente, que aprecie a legalidade deste, do qual aquela é uma mera consequência (no caso, a primeira prestação do imposto supostamente devido)?

No presente caso é absolutamente manifesto que a Requerente visa a anulação dos atos de liquidação do imposto (como decorre do pedido e dos articulados). Isto ainda que, no seu introito, remeta para os documentos de cobrança da primeira prestação para identificação das liquidações (as que foram já acima identificadas).

E, com efeito, que melhor forma poderia usar-se para identificar com segurança tais liquidações, quando se sabe que as mesmas não são objeto de qualquer notificação autónoma por parte da AT (aqui Requerida), mas apenas de emissão e envio de notas de cobrança (três por liquidação). Sendo ainda certo que as primeiras notas de cobrança aqui em causa referem até a “data da liquidação” e as normas que habilitam o sujeito passivo a “reclamar ou impugnar a liquidação”.

Mais, é manifesto que a Requerente peticiona expressamente a “declaração de invalidade e anulação das liquidações” do Imposto do Selo (introito e pedido a final), quantifica o valor do pedido como o valor do imposto relativo a todo o ano de 2014 (e

não apenas ao da primeira prestação) e refere expressamente a existência de três prestações a pagar.

Logo, a interpretação da Requerida não encontra, sequer, acolhimento na formulação do pedido, que não suscita a menor dúvida, até pela ausência de notificação da liquidação do imposto (neste quadro, a defesa da Requerida não anda, até, muito longe de censurável *venire contra factum proprium*).

Assim, a causa de pedir e pedido não suscitam qualquer dúvida, nem o pedido merece qualquer censura, sendo por essa razão manifesta a competência deste tribunal arbitral.

Aliás, assim mesmo foi decidido nos processos tributários do ano de 2015 e que correram termos nos tribunais arbitrais que funcionaram no CAAD com os números 207, 236 a 238, 250, 253, 263, 273, 280, 302, 305, 306, 323, 329, 340, 399, 411, 444, 461, 463 e 520.

Termos em que se conclui pela competência deste tribunal arbitral e pela arbitrabilidade do pedido (invalidade da liquidação de IS ao abrigo da verba 28 da TGIS relativa a 2014), não procedendo a exceção deduzida pela Requerida.

Assim sendo urge analisar a questão substantiva da liquidação.

### **Posição das partes**

Como é bom de ver a questão dos autos corresponde à aplicação, nas situações da denominada propriedade vertical, da nova tributação em IS incidente sobre prédios urbanos com afetação 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).

É bem sabido que aquela nova tributação em IS suscita fortes dúvidas, elevada contestação e numerosa jurisprudência. 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).

### **Requerente**

Ora, a Requerente vem, precisamente, contestar a aplicação da nova verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal, mas que incluam divisões suscetíveis de utilização independente, em que o valor mínimo de incidência fixado na lei seja atingido pelo somatório do VPT dos registos matriciais separados (ou autónomos) correspondentes àquelas várias divisões, mas não por qualquer uma delas individualmente considerada.

Sustenta a Requerente não ser proprietária de um prédio com VPT igual ou superior ao referido montante mínimo, mas sim proprietária de um prédio em propriedade vertical em que o VPT superior a esse valor apenas é alcançado pelo somatório do VPT das divisões suscetíveis de utilização independente afetas 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 tornaria anuláveis (por erro nos seus pressupostos de facto e de direito).

### **Requerida**

Diversamente e de modo subsidiário, como se viu, a Requerida contesta aquele entendimento, sustentando antes a manutenção das liquidações. Para o efeito salienta, em síntese, que a propriedade total, ou vertical, corresponde sempre a um único prédio, sendo esta a realidade a atender para apurar da verificação do valor mínimo (um milhão de euros) a que alude a 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 estas sejam suscetíveis de utilização independente, posto que afetas a habitação. Em reforço desta tese salienta também que a unidade do prédio não é nestes casos afetada, não podendo as suas partes distintas ser juridicamente equiparadas às frações autónomas de um prédio constituído em propriedade horizontal, até porque a sua titularidade é necessariamente atribuída apenas a um único proprietário (ou mais do que um, mas nos casos de compropriedade).

Assim, a AT sustenta que o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda que suscetíveis de utilização independente, lembrando que a remissão para o CIMI postula as “necessárias adaptações” e que a tributação em causa respeita o princípio da adequação, não sendo o critério estabelecido arbitrário.

Neste sentido alude ainda à informação vinculativa da AT e com despacho concordante de 11.2.13 do Substituto Legal do Senhor Diretor Geral da AT, aliás igualmente citado na informação sucinta constante do processo administrativo, com

sucessivos despachos concordantes.

### **Síntese das questões controvertidas**

Em síntese, no caso vertente, a questão relevante é apenas a de saber qual o VPT a considerar nos casos de propriedade vertical.

A matéria de direito versará pois sobre esta questão, a qual será agora desenvolvida, começando por um breve enquadramento da circunstância da nova tributação e da sua inserção no CIS.

#### ***Matéria de Direito***

##### ***Propriedade vertical***

*Como referido, a Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o Código do Imposto do Selo, aditando uma nova verba à correspondente Tabela Geral.*

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, de entre outras e para lá das acima referidas, as decisões do CAAD 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, as quais foram posteriormente confirmadas por várias outras decisões arbitrais.

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 a cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente separadamente consideradas na matriz ou se, pelo contrário, o VPT relevante deverá corresponder ao somatório de todas essas divisões suscetíveis de utilização independentes mas integrantes de um mesmo prédio e que se

encontrem afetas a habitação.

E a resposta, naquelas decisões, foi sempre pela primeira opção e entende-se que bem. Vejamos agora as razões subjacentes a tal Jurisprudência e à interpretação aqui seguida.

## O CIS

A nova verba foi inserida no Código do Imposto do 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 com a Reforma da Tributação do Património de 2003/2004, 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 formas de exteriorização de capacidade contributiva que pudessem ser chamadas a apoiar o propósito de redução do saldo orçamental negativo.

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 com VPT igual ou superior a um milhão de euros destinados a habitação (“de luxo”), 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 afetação 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 (até porque, tal como no caso dos autos, pode ter áreas afetas a fins não habitacionais) ou se por “prédio” devem considerar-se antes as divisões separadamente consideradas na matriz predial e, ainda, qual o VPT relevante (se o VPT relativo ao prédio, se o VPT inerente ao somatório das suas partes com afetação habitacional, ou se antes o VPT relativo, autonomamente, a cada uma destas).

Para o efeito, importa ter presente que cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição predial do prédio total, a qual discrimina também o seu 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 suscetível de utilização independente (art.º 119.º, n.º 1 do CIMI).

E, se assim é em IMI, também assim deverá ser em Imposto do 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 do 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 (apenas) caso alguma dessas partes, andares ou divisões com utilização independente apresente um VPT, pelo menos, igual ao montante previsto na norma de incidência.

Assim, para este efeito prédio será a área independente, considerada separada e autonomamente na matriz, sendo sujeito a IS se cumpridos dois requisitos: ser destinado a fins habitacionais e ter um VPT igual ou superior a um milhão de euros, critério de aferição dos imóveis habitacionais “de luxo”. De outro modo, criar-se-ia uma realidade não prevista pelo legislador: a de um, por assim dizer, “prédio habitacional”, eventualmente inserido dentro de um prédio mais vasto com várias finalidades, em que o VPT daquele, espúrio aos registos matriciais, consistiria na ficção de um VPT dado pela adição do VPT autónomo de cada divisão (independente e com finalidade habitacional) considerado na inscrição matricial. Ou seja, onde o legislador considerou duas realidades, teria agora o intérprete, sem apoio no texto legislativo, tal como ocorre nas liquidações ora em crise, de ficcionar uma terceira realidade, híbrida, a meio caminho entre a totalidade do prédio urbano e cada uma das suas divisões independentes habitacionais. Divisões a que o legislador do IMI, e do IS por remissão para o CIMI, entendeu dar relevo tributário.

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, é ainda referido nessa mesma decisão 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”.

Como também 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 (adicionando os valores patrimoniais tributários de um mesmo prédio, sem considerar os que correspondam a partes do prédio com fim não habitacional, dando assim lugar a um novo e híbrido VPT). Com efeito, 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”). Assim, “nos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente”, deverá considerar-se o valor patrimonial tributário “que

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

Com efeito, no caso em apreço, teria de obter-se um inovador VPT, dado pelo somatório de algumas das divisões independentes, em concreto as 13 que se destinem a habitação, para atingir o valor mínimo exteriorizador de especial capacidade contributiva (ou, o que vai dar ao mesmo, subtrair ao VPT do prédio em propriedade vertical o VPT das divisões independentes não destinadas a habitação para confirmar que ainda assim se mantinha um VPT total igual ou superior a um milhão de euros). E, isto claro, sem qualquer apoio, como se verá, na letra ou na ração da lei.

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 habitacional, sendo que no presente caso nenhuma das fracções ultrapassa o critério de incidência de 1.000.000,00€”, tal como precisamente ocorren também no caso dos presentes autos.

Conclui-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, a oposta, dada a clara e indiscutível remissão operada a propósito da nova verba da TGIS para as regras do CIMI, não podendo o interprete da norma “criar” um novo conceito de prédio para assim obter um VPT híbrido, nos casos de prédios com utilização habitacional e não habitacional, não reconhecido na matriz e sem qualquer apoio no texto da lei. O que deve valer também para prédios em propriedade vertical cujas divisões se destinem, todas, a fim habitacional e, por maioria ou identidade de razão para os prédios em que assim não suceda.

### **Substância económica**

Mais, 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 exposto» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), o que só impedirá que se adoptem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa”.

E se olharmos agora para a substância económica dos factos tributários, em cumprimento do art. 11º, nº 3 da LGT, sem que para o efeito se adira 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, por identidade de razões, abrange não apenas os prédios urbanos em propriedade horizontal, como também os andares, divisões ou partes de prédios urbanos em propriedade vertical, desde que afetos 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 efeitos de IMI (parte final da verba 28 da TGIS), como se concluiu 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”.

Ou seja, releva a realidade económica da detenção de partes independentes, *e.g.* suscetíveis de utilização ou de arrendamento autónomos, tal como as frações autónomas no caso da propriedade horizontal, e portanto suscetíveis de permitir o uso ou a obtenção de rendimentos de modo similar e exteriorizando, por isso, igual capacidade contributiva (como o exteriorizaria o somatório do VPT de várias frações autónomas de um mesmo prédio em propriedade horizontal ou de vários prédios cujos VPT, no seu conjunto, superassem o valor de um milhão de euros, sem que tal tenha sido considerado pelo legislador como exteriorização de capacidade contributiva relevante para efeitos de IS).

### **Coesão do sistema**

E se olharmos 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 decorre 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 do Selo, nomeadamente no caso da nova tributação sobre prédios (casas, melhor dizendo) “de luxo” (no sentido usado na Assembleia da República pelo então Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e a seguir referido).

Com efeito, se o legislador é indiferente a uma ou outra forma de estruturação da propriedade de prédios urbanos no CIMI, não se perceberia que pretendesse agora favorecer uma em detrimento da outra, nomeadamente por considerar uma forma de estruturação mais avançada do que a outra. De facto, 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 também nada induz o intérprete à conclusão que o concreto legislador da nova verba da TGIS, contrariamente ao legislador do IMI, que aliás permanece inalterado, 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, desde que afeto “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, teremos então de atender ao conceito de “casa” enquanto realidade física que possibilita um fim habitacional, uma unidade suscetível de utilização independente, incluindo o seu arrendamento, pois é nessa realidade económica que encontraremos a exteriorização da capacidade contributiva associada a “habitações de luxo” 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 também 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 ao princípio 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. Assim, *o legislador terá de ancorar a tributação em elementos económicos razoáveis e não arbitrários, suscetíveis de justificar a pretensão tributária numa capacidade contributiva concretamente exteriorizada pelo sujeito passivo.*

*Deste modo é imperativo procurar no texto da nova verba uma leitura que dê cumprimento àqueles princípios. Ou, o que vale o mesmo, não retirar daquele texto um sentido que os viole.*

Ora, as capacidades contributivas exteriorizadas pela propriedade de um prédio composto por um conjunto de frações 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 (permitindo igual benefício pelo seu uso ou igual rendimento por via do seu arrendamento, como acima se referiu), ou terá mesmo um valor menor, já que as alternativas de transmissibilidade serão eventualmente menores. E sabemos que o VPT pretende ser uma aproximação, precisamente, ao valor de mercado dos prédios e será, portanto, a medida e o limite da capacidade contributiva relevante para a nova verba da TGIS.

Assim, a interpretação pugnada pela AT, não encontrando justificação hermenêutica, conforme se viu até agora, conduziria ainda a uma manifesta desigualdade entre proprietários de imóveis em propriedade horizontal e em propriedade vertical (e também 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, “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” (como se refere na decisão proferida no processo 26/2014-T do CAAD). 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, “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”, como se disse pela criação *ex novo* de um conceito inovador e de um VPT híbrido, frequentemente correspondente a parte de um prédio.

### **Conclusão**

Nestes termos, os atos tributários em crise enfermam de vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, pois nenhuma parte do prédio possui um VPT de valor igual ou superior ao limiar decorrente da norma aplicada, o que torna os ditos atos tributários anuláveis (o que deve pois ser declarado)

### **Dispositivo**

Em resultado do exposto, decide-se **julgar totalmente improcedente a exceção invocada pela AT e integralmente procedente o pedido da Requerente e, em**

**consequência, anular os atos de liquidação em crise, com fundamento em violação de lei, decorrente de erro nos pressupostos.**

### **Valor**

Como referido acima as liquidações objeto do pedido e de anulação ascendem ao valor total de 13 906,20 €, sendo pois este o valor da ação e do pedido.

Assim e 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 citado valor de 13 906,20 € (treze mil, novecentos e seis euros e vinte cêntimos).

### **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, integralmente a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, aqui Requerida.

Lisboa, 30-03-2016

*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, com versos em branco,*

*revisto e assinado pelo árbitro signatário.*

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)