

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 397/2015-T

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

Decisão Arbitral

Relatório

A..., Ld^a, NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., em Lisboa, , formulou pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto no Regime Jurídico da Arbitragem Tributária aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), com as alterações da Lei 66-B/2012, para declaração de nulidade ou, subsidiariamente, anulação das liquidações de Imposto do Selo (relativas à verba 28.1 da correspondente Tabela Geral), respeitantes ao ano de 2014, com o montante indicado de 15 954,84 € (quinze mil, novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e quatro cêntimos), peticionando ainda a devolução das verbas de imposto desembolsadas, acrescidas do que designa por juros devidos pela mora na sua restituição.

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 setembro de 2015.

A AT apresentou tempestivamente a sua resposta, pugnando:

- a) Enquanto questão prévia, pela junção de documentação comprovativa da factualidade alegada; pelo esclarecimento do ano e pela identificação do prédio a que se reporta a liquidação;
- b) Depois, pela incompetência absoluta deste tribunal arbitral;
- c) Subsidiariamente, pela legalidade do ato tributário em crise, com correspondente improcedência total do pedido e conseqüente absolvição da Requerida.

Instada a observar o referido em a) supra, por Despachos de 17 de novembro de 2015 e, subsequentemente, de 3 de março último, a Requerente nada veio oferecer aos autos.

Ainda assim a posição das partes é absolutamente clara e inexistem questões de facto controvertidas, excluídas que sejam as já referidas (meios de prova, ano e identificação do prédio).

Atentos os princípios da autonomia do tribunal arbitral (art. 16º, alínea c), do RJAT) e da livre condução do processo (art. 19º do RJAT), pelo referido Despacho de 3 de março último este tribunal arbitral considerou, na eventualidade da Requerente nada vir a oferecer aos autos, como não veio, ser desnecessária a audiência a que alude o art. 18º, bem como a produção de alegações, cuja realização, por essa razão dispensou, tendo logo fixado data para a prolação da decisão arbitral.

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.

Foi porém suscitada uma questão prévia (a da referida matéria de facto) e ainda uma exceção que obstará à apreciação do mérito da causa (a da incompetência absoluta deste tribunal arbitral). Por essa razão serão estas matérias analisadas preliminarmente.

Questão prévia, objeto do litígio, e matéria de facto

Como já referido, por Despacho arbitral de 17 de Novembro de 2015 foi fixado um prazo de quinze dias para a Requerente, querendo, juntar aos autos documentos que sustentem os pedidos formulados na sua petição, mormente a identificação do prédio em causa, e clarificar se o pedido se reporta a um ato tributário de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2013 ou do ano de 2014. Este Despacho foi proferido na sequência da questão prévia suscitada pela Requerida na sua contestação, tendo sido pois garantida adequada observância do princípio do contraditório.

Porquanto a Requerente nada veio oferecer aos autos, foi proferido o Despacho de 3 de março de 2016 com o teor acima sumariado.

Há assim que saber se o pedido é inteligível, ou não o é, como pretende a Requerida e extrair consequências dessa conclusão.

A Requerente inicia a sua petição referindo expressamente que pretende impugnar as liquidações constantes dos documentos de liquidação que desde logo ofereceu, num total de 27 documentos, referindo ainda que o prazo para pagamento voluntário de tais liquidações terminou a 30 de abril de 2015. E logo de seguida acrescenta que as liquidações respeitam ao ano de 2014 e ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de..., em Lisboa, sob o nº... . E esclarece ainda que a 31 de dezembro de 2014 nenhuma das divisões daquele prédio possuía um Valor Patrimonial Tributário (VPT) igual ou superior ao montante de um milhão de euros.

Acresce que os 27 documentos oferecidos são consistentes com essa factualidade.

Sucedem, porém, que na sua conclusão, com formulação do pedido, a Requerente peticiona a declaração de nulidade ou, subsidiariamente, a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações de Imposto do Selo (relativas à verba 28.1 da correspondente Tabela Geral), respeitantes ao ano de 2013.

No entanto, logo acrescenta que o valor do pedido ascende ao montante total de 15 954,84 €. (quinze mil, novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e quatro cêntimos) e oferece 28 documentos dos quais 27 correspondem ao que designou como documentos de liquidação.

Assim, é absolutamente claro que as liquidações, ou supostas liquidações, respeitam às divisões com inscrição matricial autónoma de um prédio urbano, concretamente identificadas, com referência ao ano de 2014, existindo um manifesto lapso de escrita quando no pedido é referido o ano de 2013.

Mas sucede ainda que os vinte e sete documentos oferecidos respeitam aos documentos de cobrança das primeiras prestações da verba 28 do Imposto do Selo relativas às inscrições matriciais autónomas correspondentes a 27 divisões suscetíveis de utilização independente, e destinadas a habitação, do prédio acima referido (constante da matriz ... da dita freguesia de...), 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.

Ora, por um lado, como referido, também é certo não se justificarem as dúvidas suscitadas pela AT, solicitando a junção de documentação comprovativa do alegado, com

esclarecimento do ano e identificação do prédio a que se reporta a liquidação. Com efeito, é claro que o pedido se reporta ao IS devido por referência a um prédio bem determinado e ao ano de 2014, não obstante o erro de escrita do pedido ao aludir ao ano de 2013.

Mas, por outro lado, sucede que dos documentos oferecidos decorre, precisamente, que o valor do IS devido ascende ao triplo do valor constante do pedido, já que o valor atribuído à mesma corresponde apenas à primeira de três prestações. Isto conforme melhor decorre do quadro que segue, por facilidade de exposição.

Artigo matricial				
Divisão suscetível de utilização independente	VPT	IS verba 28 da TGIS	Valor da primeira prestação	Valor pago
1-D	169.140,00 €	1.691,40 €	563,80 €	563,80 €
1-E	169.250,00 €	1.692,50 €	564,18 €	564,18 €
1-F	182.730,00 €	1.827,30 €	609,10 €	609,10 €
2-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
2-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
2-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
3-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
3-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
3-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
4-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
4-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
4-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
5-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
5-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
5-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
6-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
6-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
6-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
7-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
7-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
7-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
8-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
8-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
8-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
9-D	174.730,00 €	1.747,30 €	582,44 €	582,44 €
9-E	170.620,00 €	1.706,20 €	568,74 €	568,74 €
9-F	187.810,00 €	1.878,10 €	624,04 €	624,04 €
TOTAL	4.786.400,00 €	47.864,00 €	15.938,84 €	15.938,84 €

Ora, sendo todos os 27 documentos oferecidos relativos à primeira prestação, ainda que de todos eles conste o selo comprovativo do pagamento, não se comprova o pagamento integral do imposto, mas tão só da sua primeira prestação, tendo pois fundamento, nesta parte, as dúvidas da AT.

Daqui decorre ainda erro no valor do processo, que ascende a 47.864 € (quarenta e sete mil, oitocentos e sessenta e quatro euros), valor toda das liquidações em crise (ver quadro acima), e não ao valor acima referido e indicado pela Requerente.

Este valor situa-se ainda no montante que determina o funcionamento do tribunal arbitral com árbitro singular se o sujeito passivo não tiver optado por designar árbitro (duas vezes o valor da alçada do TCA – cfr. art. 5º, nº 2 do RJAT).

Assim, deve ser interpretada a vontade da Requerente no sentido de no pedido se contestar a liquidação de IS relativa a 2014, pelo que há que corrigir o valor daquele, com aproveitamento da instância.

Acresce ainda que caso se entendesse que as divisões não correspondem a divisões independentes, ou que as mesmas não se destinassem a habitação, por maioria de razão procederia o pedido da Requerente. Com efeito, a este propósito e dadas as dúvidas da AT, é importante notar que caso aquelas divisões correspondessem a frações autónomas ou não se destinassem a habitação, a liquidação seria manifestamente ilegal, no primeiro caso por manifesta insuficiência do VPT e no segundo por diversidade de fim face ao prescrito na verba 28 da TGIS. Acresce ainda que estes dados (constante das matriz) estão naturalmente na posse da AT, que não pode assim legitimamente alegar desconhecimento.

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

a) Em 2014, a Requerente era proprietária, ou pelo menos, usufrutuária ou titular do direito de superfície, de um prédio urbano em propriedade vertical, i.e. em propriedade total, não constituído em propriedade horizontal, sito na freguesia de..., em Lisboa, inscrito na correspondente matriz predial sob o artigo..., ao qual correspondia um valor patrimonial tributário (VPT) total superior ao valor de um milhão de euros;

b) Tal prédio era composto, pelo menos, por 27 divisões suscetíveis de utilização independente, todas destinadas a habitação;

c) A nenhuma dessas 27 divisões suscetíveis de utilização independente correspondia um VPT igual ou superior ao valor de um milhão de euros (mas antes um VPT sempre inferior a € 187.810,00);

d) A AT procedeu à liquidação do IS da verba 28.1 da TGIS por referência a essas divisões e ao ano de 2014;

e) O valor total dessas vinte e sete liquidações é de 47.864,00 € (quarenta e sete mil, oitocentos e sessenta e quatro euros);

f) 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 27;

g) Essas prestações ascendiam ao valor total de 15 954,84 €. (quinze mil, novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e quatro cêntimos) e tinham vencimento em Abril de 2015;

h) Todas essas prestações foram pagas dentro do referido prazo, mais concretamente a 13 de Abril de 2015.

Não se provou o pagamento das demais prestações do imposto (segunda e terceira prestações).

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, alegadamente, que este se pronuncie sobre a liquidação de Imposto do Selo (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 da matriz predial urbana da freguesia de..., no concelho e distrito de Lisboa.

Para o efeito invoca a nulidade da liquidação ou a sua ilegalidade, por violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito.

E, em conclusão, pede a declaração de nulidade ou, subsidiariamente, 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. Adicionalmente, a Requerente pede ainda o reembolso do imposto pago e juros contados da alegada mora da AT.

A Requerida entende porém, sendo esta a exceção 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, que não corresponde a um ato tributário, já que a lei não compreende a impugnação autónoma de uma prestação da verba 28 do IS (no caso a constante das notas de cobrança da primeira prestação).

Caso assim se entenda deverá a pretensão arbitral da Requerente improceder por inarbitrabilidade do pedido e indivisibilidade do ato tributário de liquidação de IS. Para o efeito a AT invoca larga jurisprudência (processos que correram termos nos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD com os números 726/2014-T, 205/2013-T e 120/2012-T, CAAD), para concluir que ““Não sendo cada uma das prestações das liquidações de Imposto do Selo identificadas nos autos autonomamente impugnáveis, pelos motivos antes expostos, estar-se-á perante um

caso de incompetência do tribunal arbitral para apreciação e declaração da sua ilegalidade e conseqüente anulação”; Termos em que a AT conclui pela manifesta incompetência material do Tribunal Arbitral e pela procedência da excepção aduzida.”

A questão é assim tão somente a de analisar o pedido da Requerente. Requer esta 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 alegadamente devido).

Para a AT decorre da lei que “a anulação do acto tributário de liquidação releve necessariamente para todas as prestações, fazendo cessar a obrigação de as pagar ou impondo à administração fiscal a obrigação de restituir os montantes eventualmente pagos pelo contribuinte, como concluiria a ... Decisão Arbitral no Processo nº 138/2015-T”; citando a favor da “incindibilidade do acto tributário da liquidação quer do IMI quer da verba 28 do IS, ... para lá dos ... processos 120/2012-T, 408/2014-T e 138/2015-T, as decisões arbitrais tiradas nos processos nºs 387/2014, 726/2014-T e 736/2014-T” e também, “mais recentemente, no processo 90/2015-T”.

Dáí decorre para a AT que “os actos objecto do presente pedido de pronúncia arbitral não estão incluídos no âmbito do disposto no artigo 2º, nº 1, alínea a) do RJAT, por não serem “actos de liquidação de tributos” (nem com eles se confundindo, pois na realidade correspondem a 1/3 do valor liquidado)” devendo ser “procedente a excepção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria, nos termos do disposto no artigo 16º, nº 1 do CPPT (aplicável por força do artigo 29º do RJAT), associada à inimpugnabilidade autónoma dos actos objecto do pedido, com a conseqüente a absolvição da Requerida”. Assim conclui pela “manifesta inimpugnabilidade autónoma das prestações dos actos de liquidação constantes das notas de cobrança que constituem o objecto do presente pedido de pronúncia arbitral” pelo que “ocorre a excepção dilatória prevista al. c), do nº1, do art. 89º do CPTA, subsidiariamente aplicável pelo art. 29º, nº1, al, c), do RJAT, o que obsta ao conhecimento do mérito e acarreta a absolvição da AT da instância.”

Porém, deve entender-se que assim não sucede.

É manifesto que a Requerente visa a declaração de nulidade ou a anulação dos atos de liquidação do imposto (como decorre do pedido e dos articulados, com o sentido útil que acima se lhe atribuiu) e não apenas a da sua primeira prestação, ou outra, o que seria efetivamente inviável. Isto não obstante os dois indicados erros: o primeiro quanto ao ano e o segundo quanto ao valor do processo (o qual decorre de, por erro, se indicar os documentos de cobrança oferecidos como documentos de liquidação). Mas isto não impede que se reconheça que a Requerente peticiona o reconhecimento ou a declaração da invalidade da “liquidação” e não de uma sua prestação. E se esta interpretação encontra acolhimento na formulação do pedido, ela é simultaneamente aquela que melhor se coaduna com o princípio da economia processual.

Não merece pois censura o pedido da Requerente, sendo por essa razão manifesta a competência deste tribunal arbitral.

Aliás, assim mesmo foi decido nos processos tributários do ano de 2015 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).

Posição das partes

A questão dos autos corresponde portanto 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).

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).

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 pois 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 (cfr. quadro anterior). Por essa razão, para a Requerente, as liquidações em crise padecem de vício de violação de lei, o que as torna nulas ou anuláveis (por preterição de formalidades legais, erro nos pressupostos de facto e falta de fundamentação).

Requerida

Diversamente e de modo subsidiário, como se viu, a Requerida contesta aquele entendimento, sustentando antes a manutenção das liquidações, salientando, 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 estas sejam suscetíveis de utilização independente, posto que afetas a habitação. Em reforço desta tese salienta também que a unidade do prédio não é 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).

Acrescenta ainda que entendimento diverso (*i.e.*, que o VPT relevante para a norma de incidência corresponderia ao VPT de cada andar ou divisão suscetível de utilização independente) seria inconstitucional, por violação do princípio da legalidade tributária (ínsito no art. 103º, nº 2 da CRP).

Mais desenvolvidamente, 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 componham, ainda que suscetíveis de utilização independente, lembrando que o art. 80, nº 2, do C.I.M.I. declara que, salvo o disposto nos arts. 84º e 92º, a cada prédio corresponde um único artigo

inscrito na matriz. Isto não obstante reconhecer que, tal como consta da respetiva matriz predial, os andares ou divisões independentes são avaliadas nos termos do art. 12º, nº 3, do C.I.M.I., segundo o qual cada andar ou prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discriminará igualmente o respetivo valor patrimonial tributário, sobre o qual será liquidado o IMI.

Não obstante, no entender da Requerida, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral terá de ser, como o foi, o valor patrimonial global do prédio e não o valor de cada uma das suas partes independentes.

Isto porquanto a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não seria afetada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem suscetíveis de utilização económica independente. Neste contexto refere que o prédio em propriedade vertical não deixa de ser apenas um, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às frações autónomas em regime de propriedade horizontal, sendo propriedade de apenas um único titular, sem prejuízo do regime de compropriedade, quando for o caso. Neste contexto, a inscrição autónoma na matriz predial de cada uma das partes, económica e funcionalmente independentes, de um mesmo prédio, com indicação do correspondente valor patrimonial de cada uma, apurado separadamente nos termos dos arts. 37º e seguintes do C.I.M.I., seria irrelevante para efeitos de interpretação da nova verba da TGIS. Ou seja, o facto de o IMI ser apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afetaria a aplicação do art. 28º, nº 1, da Tabela Geral.

De acordo com a Requerida, outra interpretação violaria, isso sim, a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral, sendo inconsistente com a coesão do sistema tributário e com os princípios constitucionais.

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.

Matéria de Direito

Propriedade vertical

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

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 2003/2014, 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 (“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 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 afetadas 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 valor patrimonial tributário daquelas (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 o prédio urbano e as suas divisões independentes. 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”.

E o mesmo entendimento vale para prédios em que todas as duas divisões independentes se destinem a habitação como sucede no caso em apreço.

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€”, o mesmo ocorrendo 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.

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 expresso*» (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 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, n.º 2 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 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, 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 viole tais princípios.

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), sendo o seu valor de 47.864 € (quarenta e sete mil, oitocentos e sessenta e quatro euros).

Encontrando-se as liquidações pagas, no que respeita às suas primeiras prestações, devem estas ser restituídas, no referido montante de 15 954,84 € (quinze mil, novecentos e cinquenta e quatro euros e oitenta e quatro cêntimos),

Juros indemnizatórios

A Requerente peticiona o que designa por juros pela mora na restituição do imposto, o que pode ser entendido como juros pela privação dos fundos em decorrência das ilegais liquidações.

Com efeito, da ilegalidade da liquidação decorre serem devidos juros indemnizatórios, (art, 43º, n. 1 da LGT, 61º, n. 4 do CPPT e 24º, n. 5 do RJAT), contados do pagamento até processamento da nota de crédito, caso daquela ilegalidade tenha resultado pagamento superior ao devido por erro imputável à AT (ou seja, por erro não imputável ao contribuinte – cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva

Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, encontros da escrita, 4º Ed., 2012, pág. 342).

O que manifestamente sucede nos autos, como se viu quanto à primeira prestação das censuradas liquidações.

Deve pois a Requerida ser condenada a restituir à Requerente o montante que esta haja desembolsado por referência às liquidações aqui em causa, pelo menos 15 954,84 €, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal, contados do pagamento até à data do processamento da nota de crédito em que se incluam (art. 61º, n 5, do CPPT).

Dispositivo

Em resultado do exposto, este Tribunal Singular decide **julgar improcedente a exceção invocada pela AT e procedente o pedido e, em consequência, anular os atos de liquidação em crise, com fundamento em violação de lei, decorrente de erro nos pressupostos, condenando a AT a restituir as importâncias que a Requerente haja desembolsado para pagamento daquelas liquidações, acrescidas de juros indemnizatórios, contados desde as datas de pagamento até à data de processamento das correspondentes notas de crédito.**

Valor

Como referido as liquidações objeto de anulação ascendem ao valor total de 47.864 €, sendo pois este o valor da ação e do pedido, até por não ser arbitrável o pedido de anulação de uma prestação do imposto, por não ser viável a contestação autónoma desta.

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 valor de 47.864 € (quarenta e sete mil, oitocentos e sessenta e quatro euros)

Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2 142,00 € (dois mil, cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira, aqui Requerida.

Lisboa, 23-03-2016

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)