

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 513/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Terreno para construção e propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), José Nunes Barata e Ricardo Marques Candeias, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

I – RELATÓRIO

- No dia 29 de Julho de 2015, A..., S.A., Sociedade Aberta, com sede na Rua..., n.º..., no Porto (...-...), matriculada na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o número único de matrícula e pessoa colectiva ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo ("IS"), infra melhor identificados:

Artigo Matricial	Município / Freguesia	Dc (1.ª Prestação)	Valor	Dc (2.ª Prestação)	Valor	Is Total Ano (€)	Tipo De Prédio
...	...	2015	3.522,04 €	2015	3.522,03 €	10.566,10 €	Terreno Construção
...	...	2015	5.302,50 €	2015	5.302,48 €	15.907,46 €	Habitação
...	...	2015	32.595,78 €	2015	32.595,76 €	97.787,30 €	Terreno Construção
...	...	2015	4.011,94 €	2015	4.011,93 €	12.035,80 €	Terreno Construção
...	...	2015	4.923,98 €	2015	4.923,96 €	14.771,90 €	Terreno Construção
...	...	2015	3.644,68 €	2015	3.644,66 €	10.934,00 €	Terreno Construção
...	...	2015	4.078,94 €	2015	4.078,93 €	12.236,80 €	Terreno Construção
...	...	2015	268,75 €	2015	268,74 €	806,23 €	Terreno Construção
...	...	2015	11.494,80 €	Prestação Única 2012		11.494,80 €	Habitação
...	...	2015	11.494,80 €	Prestação Única 2013		11.494,80 €	Habitação
...	...	2015	11.494,80 €	Prestação Única 2014		11.494,80 €	Habitação
Total Liquidações IS Sob Impugnação						209.529,99 €	

- Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que a verba 28.1 da TGIS é inconstitucional à luz do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, vício que inquinará as liquidações em crise. Adicionalmente, e no que concerne a liquidação de IS sobre o artigo matricial ..., da freguesia de ..., entende ainda o Requerente que a mesma é ilegal, por incidir sobre um VPT apurado após verificação do facto tributário, violando as normas de liquidação aplicáveis, designadamente o disposto no artigo 113.º do Código do CIMI.
- No dia 29-07-2015, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
- Por requerimento de 06-10-2015 o Requerente procedeu à Ampliação de causa de pedir relativamente às liquidações de IS sobre o prédio urbano a que se refere artigo matricial ..., da freguesia de ..., por considerar que as liquidações de IS subjacentes aos documentos de cobrança n.ºs 2015..., 2015 ... e 2015 ... padecem de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito, em virtude de o imóvel em apreço se encontrar indevidamente descrito como prédio urbano em

propriedade total sem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, quando, na realidade, se trata de um prédio urbano susceptível de utilização independente.

- A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
- Em 13-10-2015, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
- Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 28-10-2015.
- No dia 03-12-2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
- Considerando-se que não existia necessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, que não existia matéria de excepção sobre as quais as partes carecessem de se pronunciar e que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de actos inúteis, ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, dispensou-se a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
- Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, as mesmas optaram por não as apresentar.

- Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após o termo do prazo fixado para a apresentação de alegações pela AT.
- O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- a) O Requerente era, à data dos factos tributários, a instituição de crédito, sujeita à supervisão do Banco de Portugal, que encabeça o Grupo B..., grupo financeiro, multiespecializado, centrado na actividade bancária, dotado de uma oferta completa de serviços e produtos financeiros para clientes empresariais, institucionais e particulares.
- b) O Requerente era, à data dos factos tributários, o único proprietário do terreno para construção inscrito na matriz predial de ... sob o artigo matricial
- c) O Requerente era, à data dos factos tributários, também o único proprietário do prédio urbano em regime de propriedade total afecto a habitação com o artigo matricial ... da Freguesia ... -
- d) O Requerente era, à data dos factos tributários, ainda o único proprietário dos terrenos para construção inscritos na matriz predial urbana de ... sob os artigos matriciais..., ..., ..., ... e

- e) O Requerente era, à data dos factos tributários, ainda proprietário de .../100000 do terreno para construção inscrito na matriz predial de ... sob o artigo
- f) O Requerente era, à data dos factos tributários, finalmente, proprietário do prédio urbano em regime de propriedade total inscrito na matriz predial urbana de ... sob o artigo... .
- g) Este último era, à mesma data, um prédio urbano susceptível de utilização independente.
- h) A descrição constante da respectiva caderneta predial urbana, era a seguinte:

DESCRIÇÃO DO PRÉDIO

Tipo de Prédio: Prédio em Prop. Total sem Andares nem Div. Susc. de Utiliz. Independente

Descrição: Pédio c/ c/v, r/c, 1º, 2º e 3º andar. C/v: 1 divisão p/ comércio, 1 casa p/ arrecadação, 2 sanitários e 1 saguão. R/c esqº: 2 divisões e 1 sanitário; dtº: c/ 2 divisões p/ comércio e 2 sanitários. 1º andar esqº e dtº c/ 4 divisões cada p/ habitação, cozinha e 2 casa de banho. 1º ft: c/ 5 divisões p/ habitação, cozinha e 2 casa de banho. 2º andar esqº e dtº: c/ 4 divisões p/ habitação, cozinha e 2 casa de banho. 2º ft: c/ 5 divisões p/ habitação, cozinha e 2 casa de banho. 3º andar: c/ 4 divisões p/ habitação, cozinha e 2 casa de banho. Possui jardim c/ 350,80m².

Afectação: Habitação Nº de pisos: 5 Tipologia/Divisões: 35

- i) No relatório do Perito Avaliador emitido na sequência de pedido de 2.ª Avaliação do referido prédio urbano, e datado de 27 de Julho de 2014, consta que:

“O prédio urbano objecto do processo de avaliação em curso, está inscrito na Matriz Predial Urbana como prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente. Contudo, verificou-se pelas informações fornecidas pelo contribuinte, conjugadas com as evidências recolhidas na vistoria ao local, que o prédio, embora não esteja constituído em propriedade horizontal, dispõe de uma cave para estacionamento colectivo, um piso térreo com dois estabelecimentos comerciais, dois pisos superiores, cada um deles com três apartamentos (tipologias T3e T4) e um último piso com um apartamento (tipologia T4).

Assim sendo, o prédio deverá ser inscrito como prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com discriminação de cada uma das fracções identificadas, para que posteriormente se possa avaliar o prédio fracção a fracção, de acordo com as características de cada uma delas.”.

- j) Com o pedido de segunda avaliação foram juntas plantas do prédio em causa.

- k) Através dos documentos de cobrança identificados no Relatório supra, o Requerente foi notificado das primeiras e segundas prestações das liquidações de IS - verba 28.1 da TGIS - sobre os prédios urbanos acima descritos, perfazendo o total de Imposto do Selo liquidado de 209.519,99€.
- l) O Requerente pagou os montantes correspondentes às primeiras e segundas prestações das liquidações referidas.
- m) O requerente procedeu também ao pagamento dos documentos de cobrança n.ºs 2015 ..., 2015 ... e 2015 ..., relativos a liquidação de IS - Verba 28.1 da TGIS, referentes aos anos de 2012 a 2014 sobre o prédio urbano inscrito na matriz predial de ... sob o artigo
- n) Na liquidação de IS sobre o prédio a que se refere o artigo matricial ..., da freguesia de ..., respeitante ao ano de 2012, a AT utilizou como VPT o valor patrimonial tributário apurado em 27/03/2013 no âmbito da avaliação geral de imóveis.
- o) Em 18-01-2016 foi o Requerente notificado da Avaliação do prédio urbano n.º ... (renumeração em virtude da alteração da descrição), no âmbito da qual o referido prédio passou a ser descrito como Prédio em Propriedade Total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sendo cada andar ou fracção susceptível de utilização independente descrito e avaliado individualmente, de acordo com as mesmas regras que no CIMI determinam a inscrição, descrição e avaliação dos prédios urbanos constituídos em propriedade horizontal.
- p) Três dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente foram considerados afectos a serviços, consumindo uma permissão de 545,74, correspondendo o restante às partes ou fracções efectivamente destinadas a habitação.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

B. DO DIREITO

A primeira questão colocada pelo Requerente, diz respeito, exclusivamente, à constitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, à luz do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Esta matéria foi objecto de decisão recente do TC, no acórdão 590/2015², que, com a devida vénia, se transcreve:

“**12.** Passemos, então, a apreciar o parâmetro de constitucionalidade a que a recorrente dedicou a maior parte da sua argumentação, fundada nos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva (artigos 13.º, 103.º e 104.º da Constituição).

O princípio constitucional da igualdade tributária, como expressão específica do princípio

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

² Disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20150590.html>.

geral estruturante da igualdade (artigo 13.º da Constituição), encontra concretização “na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...); por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos” (TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, pág. 261). E tal critério, como sublinha CASALTA NABAIS, encontra-se no princípio da capacidade contributiva: “Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)” (*Direito Fiscal*, 7.ª edição, 2012, pág. 155). Como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva “de um lado, constituindo a *ratio* ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (CASALTA NABAIS, *ob. cit.*, pág. 157). Assim o tem afirmado o Tribunal Constitucional, de que é exemplo o Acórdão n.º 84/2003: «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “*uniformidade*” – o dever de todos pagarem impostos *segundo o mesmo critério* – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “*capacidade de gastar*” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “*capacidade contributiva*” continua a ser um critério básico da nossa “*Constituição fiscal*” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)».

Este Tribunal tem, todavia, salientado que o princípio da capacidade contributiva não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais. Como se referiu no Acórdão n.º 711/2006, «é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser

compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal». E prossegue: «Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio».

Em suma, na síntese do Acórdão n.º 695/2014, “o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas: uma primeira, está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção; uma segunda, na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontrem em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva; uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional”.

13. A argumentação da recorrente coloca-se neste último plano, respondendo negativamente à interrogação sobre a *razão de ser* da tributação sindicada, fundamentalmente por assumir, na sua ótica, carácter assistemático e arbitrário, a partir da consideração de que a tributação do património imobiliário deveria ser feita em sede de IMT e IMI, e por discriminar sem fundamento racional contribuintes com a mesma capacidade contributiva. Sem razão, adiante-se.

14. Desde logo, da inscrição da tributação em análise no âmbito do Imposto do Selo, e não noutras espécies de impostos, não resulta, em si mesma, infração de qualquer parâmetro de constitucionalidade. Mesmo que fosse de concluir pela introdução de fator de incoerência, ou mesmo de desequilíbrio, no sistema de tributação do património

imobiliário, como pretende a recorrente, a mera assistematicidade da norma questionada não é idónea a determinar a censura constitucional (cfr., ainda que noutros campos de regulação, os Acórdãos n.º 353/2010 e 324/2013).

Note-se, ainda assim, que a incidência do Imposto do Selo, marcado pela heterogeneidade, remete aqui, no que concerne a elementos essenciais da liquidação do tributo, mormente quanto aos critérios normativos definidores do valor patrimonial a considerar, para a regulação constante do Código do IMI, assegurando, ou pelo menos promovendo, um certo grau de sintonia entre os vários corpos legislativos no âmbito da tributação do património. A doutrina atribui-lhe mesmo a condição de “taxa adicional do IMI”, dirigido a “discriminar os prédios de mais elevado valor patrimonial e sujeitá-los a um regime fiscal mais gravoso que os restantes” (JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *ob. cit.*, pág. 504), explicando a criação de um novo facto sujeito a Imposto do Selo, para além da heterogeneidade que o reveste este imposto, pela necessidade de aumentar as receitas fiscais do Estado, uma vez que a receita do IMI reverte a favor dos municípios e o Imposto do Selo é uma receita do Estado (*ob. cit.*, pág. 506).

Podem, seguramente, conceber-se outras vias ao alcance do legislador, eventualmente por recurso a outras espécies tributárias, mas não é menos certo que a opção tomada encontra inscrição na ampla margem de conformação do legislador fiscal, sendo insuscetível de fundar autónoma censura constitucional.

15. Também não se encontra na norma de incidência em apreço medida fiscal arbitrária, porque desprovida de fundamento racional. Como se viu, a alteração legislativa teve como propósito alargar a tributação do património, fazendo-a recair de forma mais intensa sobre a propriedade que, pelo seu valor bastante superior ao do da generalidade dos prédios urbanos com afetação habitacional, revela maiores indicadores de riqueza e, como tal, é suscetível de fundar a imposição de contributo acrescido para o saneamento das contas públicas aos seus titulares, em realização do aludido “princípio da equidade social na austeridade”.

A recorrente afirma que a norma em apreço é “iníqua” e avança com dois *casos* hipotéticos que, na sua ótica, tornam patente a violação dos princípios da igualdade tributária e capacidade contributiva.

15.1. O primeiro *caso* compara dois contribuintes, em que um possui “um património no valor de cerca de um milhão e 250 mil euros” e suporta Imposto do Selo por via da norma de incidência da verba nº 28, e outro que, por “possui[r] património no valor de 20 milhões de euros mas não tem, nesse acervo, qualquer imóvel com valor patrimonial tributário superior a 1 milhão” não suporta qualquer tributação. Daí decorre, sustenta, “desigualdade vertical” entre contribuintes sem razão justificativa.

Porém, a comparação proposta não encontra cabimento, pois afasta-se, no *tertium comparationis* eleito, da estrutura da norma em análise. A tributação decorrente da norma de incidência alojada na verba nº 28 assume a natureza de imposto parcelar (assim, JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES, *ob. cit.*, pág. 507), tomando como base tributável o prédio urbano afeto à habitação, calculando o respetivo valor patrimonial tributário por unidade jurídica e económica relevante. Não constitui imposto geral sobre o património, ou mesmo imposto sobre todo o património imobiliário, em termos de fundar uma comparação radicada numa ótica de personalização do imposto e a partir de base que atenda a *todo* o património do sujeito tributário.

15.2. Cabe referir que a Constituição não impõe ao legislador a criação de um imposto geral sobre o património, atribuindo à tributação sobre o património a função de contribuir para a igualdade entre os cidadãos (artigo 104º, nº 3, da Constituição), sendo o legislador livre quanto à solução a adotar. Pode, como aponta CASALTA NABAIS, em prossecução de tal objetivo constitucional, “proceder à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas” (*ob. cit.*, pág. 436). E, mesmo que se possa extrair do princípio da capacidade contributiva um modelo de imposto geral sobre o património com uma base tributável alargada a todas as manifestações de riqueza, os obstáculos de praticabilidade que se lhe opõem são suscetíveis de conduzir na realidade à criação de desigualdades entre os contribuintes. Como refere SÉRGIO VASQUES (*Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, in Fiscalidade, 2005^a, nº 23, pág. 44*):

«[A]í onde se instituíram impostos desta natureza – e não são muitos os casos – a sua aplicação tem sido viciada pela fraude mais grosseira, produzindo-se com isso uma desigualdade entre os contribuintes que se não pode tolerar. A igualdade de um imposto mede-se pelos resultados da sua aplicação e quando o legislador saiba de antemão que não

pode tributar uma qualquer manifestação de riqueza com igualdade efetiva, deve então abster-se de a sujeitar a imposto.

Podemos por isso concluir dizendo que o princípio da capacidade contributiva possui um conteúdo útil e preciso na conformação dos impostos sobre o património mas que o modelo para o qual aponta, o do imposto sobre o património líquido global, produz na prática quebras de igualdade maiores do que os ganhos que traz. Quando se afirma que não há espaço nos sistemas fiscais modernos para um imposto sobre o património global ao lado do IVA e do imposto sobre os rendimentos pessoais isso será bem verdade – não por força do princípio da capacidade contributiva, que o reivindica, mas por razões de praticabilidade que lhe são estranhas.»

15.3. Assim sendo, a aferição do respeito pelo princípio da igualdade fiscal na sua dimensão material carece de ser referida à unidade *prédio afeto à habitação*, o que importa a conclusão de que no primeiro *caso* não existe discriminação arbitrária entre contribuintes na operação uniforme do critério substantivo relevante, traduzido na atribuição a cada prédio com afetação habitacional de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1.000.000,00.

Como, ainda, persiste uma efetiva conexão entre a prestação tributaria e o pressuposto económico selecionado para objeto do imposto, sem infringir o princípio da capacidade contributiva, cujo alcance, não sendo excluído, diminui no âmbito da tributação do património, face ao que acontece na tributação sobre o rendimento (assim, SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2011, pág. 254). Com efeito, a recorrente não disputa que o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto é atingido apenas pelos prédios urbanos de vocação habitacional de mais alto significado económico, exteriorizando níveis de riqueza correspondentes aos padrões mais elevados da sociedade portuguesa.

15.4. O segundo *caso*, segundo a recorrente demonstrativo de desigualdade no plano horizontal, compara a tributação que lhe foi imposta, como proprietária de prédio cujo valor patrimonial tributário ultrapassa “por pouco” o montante de €1.000.000,00, com a não tributação de um contribuinte hipotético que fosse proprietário de 10 imóveis, cujo valor patrimonial tributário se situasse em €990.000,00.

Cabe referir que a existência de resultados aplicativos distintos perante valores muito

aproximados - por excesso ou por defeito - de uma expressão quantitativa estipulada normativamente como limite – positivo ou negativo – de um qualquer efeito jurídico é conatural à respetiva fixação pelo legislador. Seja na definição da incidência fiscal, seja na estatuição de isenções ou benefícios fiscais assentes em critérios de valor, é sempre possível encontrar exemplos de contribuintes com tratamento diferenciado a partir de uma variação quantitativa de muito reduzida expressão.

Por ser necessariamente assim, a diferenciação comportada na segunda hipótese colocada não se mostra desprovida de fundamento racional, de acordo com o escopo, estrutura e natureza da norma em análise: votada a incrementar a tributação de prédios com afetação habitacional de valor elevado, a medida fiscal não podia deixar de determinar, por imperativo do princípio da legalidade fiscal, o concreto valor patrimonial a partir do qual passava a incidir sobre tais prédios uma taxa especial de Imposto do Selo, o que afasta, também neste ponto, a verificação de arbitrariedade por parte do legislador.

Princípio da proporcionalidade

16. No que se refere à violação do princípio da proporcionalidade, apontada pela recorrente na parte final do requerimento transcrito no ponto 2 como corolário da violação dos princípios atrás apreciados, mostra-se patente a falta de razão da recorrente.

Com efeito, a recorrente sustenta em alegações, ainda que a propósito de outro parâmetro, que não se encontra, na espécie, uma adequada relação *meio-fim*, porquanto a receita arrecadada com este imposto não tem “qualquer significado relevante”, sendo o valor cobrado em 2012 “necessariamente uma receita escassa” (cfr. fls. 16 e 17 das alegações, a fls. 301 e 302 dos autos).

O raciocínio toma, porém, como premissa algo que não corresponde à finalidade da norma: o legislador não visou atingir apenas por este meio o objetivo de reequilíbrio das contas públicas, reconhecidamente difícil. Pretendeu, como se viu, alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de elevado valor e, numa perspetiva de promoção da consolidação orçamental, como instrumento de obtenção de mais receita e, correspondentemente, de alívio do esforço que pudesse vir a incidir sobre outras fontes de receita ou sobre a redução da despesa pública, com vista a cumprir as metas de défice público, não sofre dúvida que as verbas de Imposto do Selo

arrecadadas por via da incidência prevista na verba nº 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir. Como, enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade.”

Deste modo, subscrevendo-se na íntegra a fundamentação da jurisprudência que se vem de transcrever, considera-se dever improceder, nesta parte, o pedido arbitral.

*

Adicionalmente, questiona o Requerente os fundamentos de facto e de direito das liquidações de IS relativas ao prédio inscrito na matriz predial urbana de ... sob o artigo ...

Compulsados os factos dados como provados, verifica-se que o prédio em questão se encontrava, à data do facto tributário, em regime de propriedade total, bem como que se tratava de um prédio urbano susceptível de utilização independente.

Mais se verifica que o mesmo prédio se encontrava identificado na respectiva matriz predial como um prédio urbano habitacional, não obstante a mesma matriz predial referir que o mesmo continha na cave e no rés-do-chão divisões destinadas ao comércio.

Para além disso, em 18-01-2016 foi o Requerente notificado da avaliação do mesmo prédio urbano (renumerado em virtude da alteração da descrição), no âmbito da qual o referido prédio passou a ser descrito como Prédio em Propriedade Total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sendo cada andar ou fracção susceptível de utilização independente descrito e avaliado individualmente, sendo que três dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente foram considerados afectos a serviços, consumindo uma permilagem de 545,74, correspondendo o restante às partes ou fracções efectivamente destinadas a habitação.

A este propósito, escreveu-se no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09-09-2015, proferido no processo n.º 047/15:

“I - Relativamente aos prédios em propriedade vertical, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), a sujeição é determinada pela conjugação de dois factores: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000.

II - Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.”.

Como decorre da jurisprudência que vem de se citar, e de jurisprudência arbitral anterior, tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.

Ora, no caso, não foi isso que ocorreu.

Com efeito, constando expressamente da matriz predial que o prédio em questão era constituído por divisões afectas a comércio, a AT, em lugar de individualizar as partes ou divisões afectas à habitação, optou por aplicar IS ao valor da globalidade do imóvel, abrangendo assim as partes afectas a comércio que – evidentemente – não estão abrangidas pela incidência da norma das verbas 28 e 28.1 da TGIS, aplicáveis, que se referem a prédios “**com afectação habitacional**”.

Como se escreveu no Acórdão do CAAD proferido no processo arbitral 474/2015-T³:

“**30.** Importa, assim, ter em conta que a sujeição a IS dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da verba 28 da TGIS, efetuada pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os seguintes factos tributários:

“28 – *Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário 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 e 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%.”*

31. A Lei 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de “*prédio com afectação habitacional.*” Mas dispõe o artigo 67.º, n.º 2 do CIS, aditado pela referida Lei, que “*às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.*”

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

Dos normativos referidos podemos concluir que, do ponto de vista do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio (é indiferente que se encontre em propriedade vertical ou horizontal) mas sim a sua utilização normal, o fim a que efetivamente se destina o prédio.

32. Concluímos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. Idêntica conclusão se extrai da remissão que o legislador introduziu em matéria de IS para o CIMI. Ora, este imposto estabelece como critério para os prédios em propriedade vertical a atribuição de um VPT a cada uma das partes ou divisões independentes. O que releva é, pois, a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização, ou seja, “*com afectação habitacional*”.

³ Disponível para consulta em www.caad.org.pt.

Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67.º, n.º 2 do CIS, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”

Do disposto no n.º 4 do artigo 2.º do CIMI, resulta que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.” Acrescentando ainda o n.º 3 do artigo 12.º do CIMI que “**Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário**”. (sublinhado nosso).”

Claudica, assim, ainda que parcialmente, um dos dois elementos de incidência, delineados pelo supra-citado Acórdão do STA de 09-09-2015, pelo que deverão os actos tributários em questão ser anulados, ficando prejudicado o conhecimento da questão, suscitada pelo Requerente, unicamente no que diz respeito à liquidação de 2012, relativa ao prédio em causa, derivada da utilização na mesma, como VPT, do valor patrimonial tributário apurado em 27/03/2013 no âmbito da avaliação geral de imóveis.

*

Cumula o Requerente, com o pedido anulatório dos actos tributários objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da ATA no pagamento de juros indemnizatórios.

Face à procedência do pedido anulatório, deverão ser restituídas as prestações que, relativamente aos actos tributários anulados, se venham a verificar como pagas pela Requerente, se necessário em execução de sentença. No caso em apreço, é manifesto que a ilegalidade dos actos de liquidação, cuja quantia a Requerente pagou, é imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT. Os juros indemnizatórios são devidos, desde a data dos pagamentos que se mostrem efectuados, e calculados com base no respectivo valor, até à sua integral devolução à Requerente, à taxa legal, nos termos dos artigos, artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, 61.º do CPPT e 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (sem prejuízo das eventuais alterações posteriores da taxa legal).

Acresce que, de harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *“restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito”*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *“a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão”*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *“declaração de ilegalidade”* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT e em que se proclama, como primeira diretriz, que *“o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro,

a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que “*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*”.

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT ao dizer que “*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*” deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral. No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da declaração de ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação impugnados, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos artigos. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”, na parte correspondente à correcção que foi considerada ilegal.

Assim, deverá a Requerida dar execução ao presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir ao Requerente e calcular os respetivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde as datas dos pagamentos efectuados até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular as liquidações de Imposto do Selo referentes aos anos de 2012 a 2014 sobre o prédio urbano inscrito na matriz predial de ... sob o artigo...;
- b) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios sobre os pagamentos que hajam sido feitos por força dos actos tributários anulados, tal como decorre do artigo 100.º da Lei Geral Tributária;

- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de 706,80€ a cargo da Requerida e 3.577,20€ a cargo do Requerente.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 209.529,99€, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 4.284,00€, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa 3 de Fevereiro de 2016

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(José Nunes Barata)

O Árbitro Vogal

(Ricardo Marques Candeias)