

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 529/2016-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS – Propriedade total ou vertical.

Decisão Arbitral

1. Relatório

1.1 “A..., Lda.”, doravante designada por «Requerente», NIPC..., com sede na ..., n.º..., em Lisboa, requereu a constituição de tribunal arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por «RJAT») e artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

1.2 O pedido de pronúncia arbitral, apresentado em 30 de agosto de 2016, tem por objeto a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação das liquidações de imposto do selo (IS) infra referenciadas, previstas na verba 28.1 da respetiva Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), no montante de 28 589,50 € (vinte e oito mil, quinhentos e oitenta e nove euros e cinquenta cêntimos), relativas ao ano de 2015.

1.3 A Requerente optou por não designar árbitro.

1.4 O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e notificado à AT em 19 de setembro de 2016.

1.5 O signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD como árbitro do tribunal arbitral singular, nos termos do disposto no artigo 6.º do RJAT, e comunicada a aceitação do encargo no prazo aplicável.

1.6 Em 07 de novembro de 2016, as Partes foram notificadas dessa designação, não se tendo oposto à mesma, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

1.7 Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 22 de novembro de 2016.

1.8 A Requerida foi notificada, por despacho arbitral de 22 de novembro de 2016, para, nos termos do artigo 17.º, n.º 1 do RJAT e no prazo de 30 dias, apresentar resposta e, querendo, solicitar a produção de prova adicional.

1.9 Mais foi notificada para, no mesmo prazo, apresentar o processo administrativo (PA) referido no artigo 111.º do Código de Procedimento e de Processo tributário (CPPT).

1.10 Em 21 de dezembro de 2016, a Requerida apresentou a sua Resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação, pugnando, respetivamente, pela procedência da exceção dilatória invocada (inimpugnabilidade do objeto do pedido de pronúncia arbitral) com a consequente absolvição da instância, ou, subsidiariamente, pela improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

1.11 Não juntou aos autos o respetivo Processo Administrativo (PA).

1.12 Considerando que as Partes não requereram a produção de qualquer prova, para além da documental e que a Requerente juntou ao pedido de pronúncia, o Tribunal Arbitral, face aos princípios da autonomia na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidades processuais, ínsitos no n.º 2 dos artigos 19.º e 29.º do RJAT, por despacho de 21 de dezembro de 2016, dispensou a realização da reunião

prevista no artigo 18.º do mesmo diploma bem como a apresentação de alegações pelas Partes.

1.13 Foi designada a data de 30 de dezembro de 2016 para a prolação da respetiva decisão arbitral final.

2. Saneamento

2.1 As Partes têm personalidade e capacidades judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

2.2 O processo não enferma de nulidades.

2.3 O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, cfr. artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

2.4 Não se verificam quaisquer outras circunstâncias que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

3. Posição das Partes

3.1 Da Requerente

Sustenta o seu pedido de pronúncia arbitral, sinteticamente, da seguinte forma:

Alega que as liquidações de imposto de selo objeto do pedido de pronúncia arbitral são ilegais por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS.

Considera que, estando o prédio em propriedade vertical, dividido por vinte e um andares ou divisões de utilização independente (vinte dos quais com afetação habitacional), não pode a AT, como fez, somar os valores patrimoniais tributários (VPT) dos andares e

divisões suscetíveis de utilização independente, sendo que nenhum desses andares ou divisões, por si só, tem um VPT igual ou superior a 1 000 000 €.

E que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade.

Termina, pugnando pela procedência do pedido de pronúncia arbitral e por via disso pela anulação das liquidações impugnadas com todas as consequências previstas na lei.

3.2 Da Requerida

Defendendo-se por exceção, entende que não são impugnáveis autonomamente as prestações dos atos de liquidação constantes das notas de cobrança que constituem o objeto do pedido de pronúncia arbitral, ocorrendo deste modo a exceção dilatória prevista no n.º 2 e na alínea i), n.º 4, do artigo 89º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), subsidiariamente aplicável pela alínea c), n.º 1, artigo 29º do RJAT, o que deverá obstar ao conhecimento do mérito pelo tribunal e acarretar a absolvição da AT da instância.

Defendendo-se por impugnação, invoca os seguintes argumentos:

Que o pedido de declaração de ilegalidade, e consequente anulação das liquidações controvertidas, deverá ser julgado improcedente, dado que propugna no sentido de que muito embora a liquidação de IS, nas condições previstas na verba 28 da TGIS, se processe de acordo com as regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), a verdade é que o legislador ressalva os aspetos que careçam das devidas adaptações.

Entende que tal é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, pois, muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte suscetível de utilização independente, para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade.

Termina, pugnando pela total improcedência do pedido de pronúncia arbitral e absolvição da Requerida, uma vez que as liquidações controvertidas consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei.

4. Objeto do litígio

A questão que constitui o *thema decidendum* reconduz-se a saber se, num prédio não submetido ao regime da propriedade horizontal, a sujeição a imposto do selo, nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral do imposto do Selo, é determinada pelo valor patrimonial tributário (VPT) que corresponde a cada uma das partes do prédio, economicamente independentes e com afetação habitacional, como propugna a Requerente ou se, pelo contrário, é determinada pelo VPT global do prédio, o qual corresponderia ao somatório de todos os VPT's dos andares ou divisões de utilização independente e com afetação habitacional que o compõem, como sustenta a AT.

5.Fundamentação

5.1 Factos provados

Com relevo para a apreciação e decisão da questão de mérito suscitada, dão-se como assentes e provados os seguintes factos:

5.1.1 A Requerente é proprietária do prédio urbano, sito na Avenida ..., n.º..., em Lisboa, inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo..., constituído por vinte e um andares ou divisões com utilização independente (propriedade total ou vertical), dos quais vinte estão afetos a habitação e um, o rés-do-chão, a arrecadações e arrumos (doc. n.º 2).

5.1.2 O prédio não se encontra constituído no regime da propriedade horizontal, previsto nos artigos 1414.º e ss. do Código Civil.

5.1.3 O valor patrimonial tributário (VPT) do prédio, no montante global de 2 958 550,00 €, foi apurado separadamente pelos diversos andares ou divisões com utilização independente, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 2, alínea b) do CIMI.

5.1.4 O VPT dos andares ou divisões com utilização independente, destinados a habitação, perfaz o montante de 2 858 950,00 €.

5.1.5 Separadamente, o VPT de cada andar ou divisão com utilização independente é inferior a 1 000 000,00 €, variando entre 126 510,00 € e 163 210,00 €.

5.1.6 As liquidações de imposto do selo (verba 28.1 da TGIS) a que se referem os autos respeitam ao ano de 2015 e foram efetuadas em 05 de abril de 2016, para pagamento em três prestações durante os meses de abril, julho e novembro de 2016, contendo as respetivas notas de cobrança os seguintes elementos de identificação, conforme documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral (doc. n.º 1).

N.º da liquidação	Andar/divisão com utilização independente	VPT (€)	Taxa (%)	Imposto do selo (€)
2016...	1.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	1.º Esq.º	152 950,00	1,00	1 529,50
2016...	2.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	2.º Esq.º	152 950,00	1,00	1 529,50
2016...	3.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	3.º Esq.º	163 210,00	1,00	1 632,10
2016...	4.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	4.º Esq.º	152 950,00	1,00	1 529,50
2016...	5.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	5.º Esq.º	163 210,00	1,00	1 632,10
2016...	6.º Dt.º	130 860,00	1,00	1 308,60
2016...	6.º Esq.º	163 210,00	1,00	1 632,10
2016...	7.º Dt.º	130 860,00	1,00	1 308,60
2016...	7.º Esq.º	163 210,00	1,00	1 632,10

2016...	8.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	8.º Esq.º	163 210,00	1,00	1 632,10
2016...	9.º Dt.º	126 510,00	1,00	1 265,10
2016...	9.º Esq.º	142 690,00	1,00	1 426,90
2016...	10.º Dt.º	130 860,00	1,00	1 308,60
2016...	10.º Esq.º	163 210,00	1,00	1 632,10
Valor patrimonial total -----		2 858 950,00	Imposto do selo	28 589,50

5.2 Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

5.3 Motivação

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor [(cfr. artigos 596º, nº 1 e 607º, nºs 2 a 4 do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 29º, nº 1, alíneas a) e e) do RJAT)] e consignar se a considera provada ou não provada (cfr. artigo 123º, nº 2 do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artigo 607º, nº 5 do CPC). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (*e.g.* força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Assim, a convicção do Tribunal fundou-se no acervo documental junto aos autos bem como nas posições assumidas pelas partes.

5.4 Matéria de Direito (fundamentação)

Porque a exceção dilatória invocada poderá importar a absolvição da instância, cfr. artigo 576.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), deverá a mesma ser oficiosa e prioritariamente conhecida (artigo 578.º do CPC).

Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 608.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto na alínea e), n.º 1, artigo 22.º do RJAT, “(...) *a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica*” devendo o juiz “*resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)*”

Questões a decidir:

- Da inimpugnabilidade do objecto do pedido de pronúncia arbitral; e
- Da ilegalidade das liquidações impugnadas.

Da inimpugnabilidade do objecto do pedido de pronúncia arbitral -

Para a Requerida a pretensão da Requerente consiste na declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação do imposto do selo do ano de 2015 (verba 28.1 da TGIS), respeitantes à primeira prestação, cujo prazo limite de pagamento ocorreu no mês de Abril de 2016 e a que correspondem os respetivos documentos de cobrança.

Assim, a questão a apreciar consiste em saber se a Requerente impugna os atos de liquidação do imposto do selo ou se, pelo contrário, se limita a impugnar uma das prestações, *in casu* a primeira de três prestações, na medida em que as datas e os prazos de impugnação são diferenciados.

A ser esta a pretensão da Requerente, o que, diga-se desde já, não decorre do articulado da p.i. nem do respetivo petitório, seria pertinente ter presente as operações da liquidação *lato sensu e stricto sensu*¹:

«A liquidação lato sensu, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende:

1-o lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídica fiscal,

2-o lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto,

3-a liquidação stricto sensu traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e

4-as (eventuais) deduções à colecta».

Como decorre da noção de liquidação acima transcrita, para cada facto tributário haverá, em princípio, uma única liquidação pela qual se determinará a coleta a pagar, entendimento este que decorre do disposto no artigo 23.º, n.º 7, do CIS, nos termos do qual *«tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no Código do IMI».*

Por sua vez, de acordo com o disposto no artigo 113º, n.º 1 do CIMI, *«O imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos², com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita»*, sendo a liquidação efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte, cfr. n.º 2 do mesmo preceito legal, devendo o imposto ser pago em uma, duas ou três prestações, respetivamente nos meses de abril, abril e novembro ou abril, julho e novembro, consoante o seu montante seja igual ou inferior a 250 €, superior a 250 € mas

¹ José Casalta Nabais, in “Direito Fiscal”, Almedina, 2000, pág. 253

² Preceito por retificar, uma vez que esta direção-geral foi extinta pelo artigo 27.º, n.º 3, alínea a) do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro, sendo criada a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos da alínea a), n.º 2 do mesmo artigo.

igual ou inferior a 500 € ou superior a 500 €, cfr. alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 120.º do CIMI.

Refere ainda o n.º 1 do artigo 119.º do CIMI que «*Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respetivo valor patrimonial tributário (...)*».

Do facto de o IS, previsto na verba 28 da TGIS, ser pago em prestações, não decorre que tenham sido efetuadas várias liquidações.

Na verdade, a liquidação de imposto é só uma e só ela constituirá um ato lesivo, suscetível de ser objeto de uma única impugnação, pelo que quando a lei prevê o seu pagamento em várias prestações, escalonadas no tempo, a anulação do ato tributário terá consequências relativamente a todas elas, fazendo cessar a obrigação de pagar ou impondo a obrigação de restituição dos montantes de imposto já pagos pelo sujeito passivo.

O que a lei não prevê, nem em sede arbitral nem em sede de processo de impugnação judicial, é a pretensão anulatória de pagamento de prestações de imposto isoladas, uma vez que tal efeito decorrerá apenas da anulação do ato tributário de liquidação que, como vimos, consiste na quantificação do montante total a pagar e que é apenas e tão só um único ato tributário.

Assim, do acima exposto resulta que as notas de cobrança de Imposto do Selo, objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, não são impugnáveis *de per se*, porquanto não constituem atos de liquidação de tributos (e, por isso, serem consideradas inimpugnáveis à luz da legislação aplicável), mas apenas uma das prestações em que o pagamento desses tributos pode ser realizado.

Neste sentido podem ver-se, entre outras, as decisões arbitrais tiradas nos processos n.ºs 120/2012-T, 408/2014-T, 726/2014-T; 736/2014-T, 90/2015-T e 668/2015-T.

Transcreve-se de seguida um excerto desta última decisão arbitral:

«(...) *Na verdade, o que tem que ser objeto de impugnação é o ato de liquidação de imposto e não a cobrança a que o mesmo dá lugar pois, acompanhando de perto as decisões arbitrais citadas pela Requerida, “as prestações de uma liquidação de imposto não são autonomamente impugnáveis, por consubstanciarem parcelas de uma prestação*

global, com origem numa mesma obrigação”. E essas prestações não são autonomamente sindicáveis, como bem refere a Requerida. A sua relevância aferir-se-á, para efeitos de prazo para apresentação da impugnação do ato, o qual, nos termos do artigo 102.º n.º1 alínea a) do CPPT, aplicável ex vi o disposto no artigo 10.º n.º1 alínea a) do RJAT, apenas decorre a partir do termo do prazo de pagamento do imposto constante da última prestação cobrada.

Em função do exposto, e considerando quanto se indica, a questão – entende este Tribunal Arbitral – não passará tanto por definir se o ato impugnado nos presentes autos é uma prestação do imposto liquidado ou o ato de liquidação em si. Para este Tribunal Arbitral, e perante a justificação supra enunciada, a impugnação deverá sempre incidir sobre a liquidação do imposto, no seu todo (...).».

Também a jurisprudência dos tribunais administrativos e fiscais vem decidindo no mesmo sentido, conforme, entre outros, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-10-2016, tirado no Processo n.º 09711/16, do qual se transcreve a seguinte parte:

«(...) No caso concreto, desde logo, se dirá que as prestações de pagamento (duas ou três, consoante o montante total do imposto a pagar anualmente) de uma liquidação de Imposto de Selo, efectuada ao abrigo do art.º 28, da T.G.I.S., não são autonomamente sindicáveis por terem origem numa única obrigação anual (cfr. art.º 23, n.º7, do C.I.Selo), sendo que a divisão de uma liquidação anual em prestações não passa de uma mera técnica de arrecadação de receitas (cfr. art.º 120, n.º1, do C.I.M.I., "ex vi" do art.º 67, n.º 2, do C.I.Selo; A. Braz Teixeira, Princípios de Direito Fiscal, I volume, 3ª edição, Almedina, 1995, pág.243 e seg.).

Apesar do acabado de mencionar, certo é que, no articulado inicial que originou o processo arbitral a sociedade impugnada consubstancia como seu objecto as segundas prestações das liquidações de Imposto de Selo, relativas ao ano de 2014 e no montante total de € 10.337,92, incidentes sobre os imóveis constantes da matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob os números ... e ... (cfr. p.i. junta a fls.2 a 7 do processo arbitral apenso em CD). Posição que reafirma no requerimento de resposta a excepção suscitada pela A. Fiscal e junto a fls.113 a 115 do processo arbitral apenso em CD».

Porém, no caso *sub judice*, não restam quaisquer dúvidas que a pretensão da Requerente consiste na declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação do imposto do selo do ano de 2015 (verba 28.1 da TGIS), referidos nas notas de cobrança que junta à petição inicial e não de cada uma das prestações de imposto do selo individualmente consideradas.

Com efeito é o que resulta expressamente da introdução do pedido de pronúncia arbitral, quando refere: «(...) notificada dos vinte actos de liquidação de imposto do **selo de 2015**, no valor total de **€28.589,50**, todos emitidos em **05 de Abril de 2016** (cfr. doc. n.º 1 e que aqui dá por integralmente reproduzidos para todos os efeitos), vem, nos termos (...) deles deduzir **IMPUGNAÇÃO**».

Também nos artigos 1.º, 12.º, 37.º da p.i. é evidente a pretensão da Requerente, consubstanciada no respetivo petitório, quando refere: «(...) deve a presente acção ser julgada inteiramente provada e procedente, e por via disso declarados ilegais e anuladas as vinte liquidações de selo aqui impugnadas, com todas as consequência de lei».

Refira-se, finalmente, que o valor da causa, determinada nos termos da alínea a), n.º 1, artigo 97.º-A do CPPT, corresponde à totalidade das vinte liquidações efetuadas, no montante de 28 589,50 €, e não ao valor da primeira ou de qualquer outra prestação respeitante a cada uma das liquidações impugnadas.

Termos em que se julga improcedente a invocada exceção de inimpugnabilidade do objeto do pedido de pronúncia arbitral.

Da ilegalidade das liquidações impugnadas -

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio alterar o artigo 1.º do Código do Imposto do Selo, e aditar à Tabela Geral do Imposto do Selo, a Verba 28, criando uma nova realidade sujeita a imposto, consubstanciada na 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 €.

Como tem vindo a dizer o Supremo Tribunal Administrativo³, «O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.

E do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (Proposta de Lei n.º 96/XII – 2.ª, Diário da Assembleia da República, série A, n.º 3, 21/09/2012, p. 44, disponível em www.parlamento.pt) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer. Tal esclarecimento terá, porém, surgido – como informado na Decisão Arbitral proferida em 12 de Dezembro de 2013, no processo n.º 144/2013-T, disponível na base de dados do CAAD –, aquando da apresentação e discussão na

Assembleia da República daquela proposta de lei, nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente, conforme se colhe do Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32) que: «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” (sublinhados nossos), donde se colhe que a realidade a tributar tida em vista são, afinal, e não obstante a imprecisão terminológica da lei, “os prédios (urbanos) habitacionais”, em linguagem corrente “as casas”, e não outras realidades».

Como ficou dito na decisão proferida no Processo n.º 724/2014-T do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)⁴, que acompanhamos, «Consultado o CIMI verifica-se que o seu artigo 6º apenas indica as diferentes espécies de prédios urbanos, entre os quais menciona os habitacionais (...)

Daqui podemos concluir que, 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.

Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efectuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

(...) Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o Código do IMI».

Ou seja, tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do IMI, segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI bem como o novo IS,

³ Acórdão do STA de 09-04-2014 - Proc. 01870/13 (disponível em <http://www.dgsi.pt/>)

⁴ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/>

liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não parece, ao presente tribunal, que exista qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.

Neste contexto, se a lei exige, relativamente ao IMI, a emissão de notas de liquidação individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, exigirá, nos mesmos termos, relativamente à regra de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Pelo que, o IS, no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS, só poderia incidir em determinada fracção se esta, eventualmente, tivesse um VPT superior a € 1.000.000,00.

E, mais se diga, que foi esse inclusive o entendimento adoptado pela ATA.

Com efeito, esta (ATA) também emitiu notas de liquidação individualizadas, referentes a cada uma das fracções susceptíveis de utilização autónoma, demonstrando que, na sua opinião, as aludidas fracções, apesar de juridicamente não constituídas em propriedade horizontal, seriam, para todos os efeitos, independentes entre si.

Todavia, olvidou a ATA que não poderia, em virtude do enquadramento previamente vertido, proceder ao somatório dos VPTs individuais das fracções previamente mencionadas, almejando um valor que já caísse na base de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Isto quando o próprio legislador estabeleceu uma regra diferente no âmbito do Código do IMI que, tal como previamente referido, é o Código aplicável às matérias não reguladas no Código do IS, no que se refere à Verba n.º 28 da TGIS.

Resumindo, o critério estabelecido pela ATA, de considerar o valor do somatório dos VPT individuais atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, servindo-se do facto de que o prédio não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra, aos olhos do presente tribunal, sustentação legal, sendo, nomeadamente, contrário ao critério aplicável em sede de IMI e, por remissão (nos termos mencionados supra), em sede de IS.

Neste contexto, considera o presente tribunal que o critério defendido pela ATA viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, e, bem assim, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.

Paralelamente, note-se que o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI não efectua qualquer distinção quanto ao regime dos prédios que se encontrem em propriedade horizontal ou vertical.

Como tal, e uma vez que se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo imposto, a ATA não pode tratar situações materialmente iguais de forma diferente.

A este respeito, veja-se aquilo que foi dito a propósito deste tema na Decisão arbitral proferida no âmbito do Processo n.º 132/2013-T, de 16 de Dezembro, cujo entendimento o presente tribunal acolhe.

“Com efeito, não faz sentido distinguir na lei aquilo que a própria lei não distingue (ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus).

Acresce que distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total seria uma «inovação» sem um suporte legal associado, até porque, como se tem aqui afirmado, nada denuncia, nem na verba n.º 28, nem no disposto no CIMI, uma justificação para essa particular diferenciação.

Note-se, exemplarmente, o que diz o artigo 12.º, n.º 3, do CIMI: cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.

O critério uniforme que se impõe é, assim, o que determina que a incidência da norma em causa apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afectação habitacional, possua um VPT superior a € 1.000.000,00.

Fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o VPT global do prédio em causa, como pretendia a ora requerida, não encontra base na legislação aplicável, que é o CIMI, dada a remissão feita pelo citado artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS.

(...) Acresce, ainda, que admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis do ponto de vista jurídico e atentatórios dos objectivos que o legislador dizia ter para aditar a verba n.º 28. A título exemplificativo, suponha-se a seguinte hipótese, que parece plausível à luz da interpretação que foi feita pela ora requerida: um cidadão que é proprietário de um prédio constituído em propriedade total

destinado a habitação, sendo o valor global das unidades autónomas igual ou superior a € 1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a € 1.000.000,00, sujeita-se a uma tributação anual de 1% desse valor (como sucedeu na situação em análise); já um outro cidadão que detenha um prédio com as mesmas exactas características do anterior mas que tenha sido constituído em propriedade horizontal, sendo, igualmente, o valor global das fracções autónomas igual ou superior a € 1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a € 1.000.000,00, não será sujeito a tributação nos termos da mencionada verba n.º 28.

Por outro lado, poder-se-ia perguntar: se tais fracções têm o mesmo proprietário, por que é que não faz sentido agregar, para efeitos de tributação, os respectivos VPTs? A resposta pode ser ilustrada através de uma outra hipótese: um cidadão que é proprietário de um prédio em propriedade horizontal, em que cada uma das suas 20 fracções possui um VPT inferior a €1.000.000,00, seria sujeito a tributação se – caso se admitisse tal agregação – o VPT global ultrapassasse aquele valor; já um outro cidadão com idênticas 20 fracções distribuídas por 5, 10 ou 20 prédios não estaria sujeito a qualquer tributação nos termos da referida verba n.º 28.

Se esta linha de raciocínio faz sentido – justificando-se, portanto, a não agregação dos VPTs das fracções de prédios em propriedade horizontal –, não se vê razão plausível para que a mesma não seja aplicada às unidades autónomas de prédios em propriedade total.

Observando, agora, o caso em análise, constata-se que os VPTs dos andares (unidades autónomas) do prédio com afectação habitacional variam entre (...), pelo que qualquer um deles é inferior a € 1.000.000,00.

Daqui se conclui, em resultado do que foi referido, que sobre os mesmos não pode incidir o IS a que se refere a verba n.º 28 da TGIS, sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação impugnados pelo requerente”.

Um último ponto que interessa destacar (não obstante o prévio enquadramento ser bastante para reconhecer a ilegalidade dos actos de liquidação praticados pela ATA), assenta no entendimento preconizado, quer pelo legislador quer pelo próprio governo, aquando do aditamento da Verba n.º 28 à TGIS.

A este respeito, foquemo-nos agora na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 48/2013-T, de 9 de Outubro, que analisa, de forma extensiva, os objectivos subjacentes ao aditamento da aludida verba.

“A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, não tem qualquer preâmbulo, daí que da mesma não é possível retirar a intenção do legislador.

Tal lei da Assembleia da República teve origem na proposta de lei n.º 96/XII (2.ª), a qual, na exposição de motivos fala na introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Na exposição de motivos da referida proposta de lei, é dito que, «estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa».

Nessa exposição de motivos é ainda dito que, além do agravamento da tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, é criada uma taxa em sede de imposto do selo incidente sobre os prédios urbanos de afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Ou seja, em tal exposição de motivos, também não é clarificado o que se entende por prédios urbanos com afectação habitacional.

Na sua intervenção na Assembleia da República, na apresentação e discussão da referida proposta de lei, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou o seguinte: «O Governo elegeu como princípio prioritário da sua política fiscal a equidade social.

Esta é ainda mais importante em tempos de rigor como forma de garantir a justa repartição do esforço fiscal.

No período exigente que o país atravessa, durante o qual se encontra obrigado a cumprir o programa de assistência económica e financeira, torna-se ainda mais premente afirmar o princípio da equidade. Não podem ser sempre os mesmos – os trabalhadores por conta de outrem e os pensionistas –, a suportar os encargos fiscais.

Para que o sistema fiscal seja mais justo é decisivo promover o alargamento da base tributável exigindo um esforço acrescido aos contribuintes com rendimentos mais elevados e protegendo dessa forma as famílias portuguesas com menores rendimentos.

Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os tipos de rendimentos abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional.

Finalmente, para que o sistema fiscal seja mais equitativo, é crucial que todos sejam chamados a contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva, conferindo à administração tributária poderes reforçados para controlar e fiscalizar as situações de fraude e evasões fiscais.

Neste sentido o Governo apresenta, hoje, um conjunto de medidas que reforçam efectivamente uma justa e equitativa distribuição do esforço de ajustamento por um conjunto alargado e abrangente de sectores da sociedade portuguesa.

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre rendimentos de capital e sobre as mais-valias mobiliárias e o reforço das regras de combate à fraude e evasão fiscais.

Em primeiro lugar 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. Com a criação desta taxa adicional o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e 2013»”.

De seguida, cumpre reunir as conclusões que permitam, sem margem para dúvidas, decidir sobre o tema em discussão (ou seja se, para efeitos da aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, nos casos em que um prédio com várias fracções autónomas, susceptíveis de utilização independente, não se encontre constituído em propriedade horizontal, o VPT relevante é apurado mediante o somatório dos VPTs individuais, ou, alternativamente, é individualmente considerado).

Neste sentido, refira-se, em primeiro lugar, que a presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI”.

Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.

Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário”.

Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.

Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.

Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).

Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.

De facto, não pode a ATA 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 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].

Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência».

No mesmo sentido passamos a transcrever parte da decisão proferida no Processo n.º 512/2014-T, de 20-01-2015, do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)⁵, com a qual também concordamos:

«Perante as posições em confronto, começar-se-á por notar que a AT tem razão ao referir que um prédio constituído em propriedade horizontal é uma realidade jurídico-tributária distinta de um prédio urbano em “propriedade total” ou “propriedade vertical”.

A tanto obrigam as regras da interpretação, que tem o texto como partida, cabendo-lhes a função negativa de eliminar qualquer sentido que não tenha qualquer apoio na letra da lei⁶.

Desde logo, porque o n.º 4 do artigo 2.º do CIMI, estabelece a ficção legal de que cada uma das frações autónomas de um prédio constituído em propriedade horizontal consubstancia um prédio, enquanto uma parte de utilização independente, de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, continua a ser apenas isso – uma parte de um prédio e não um prédio, como, aliás, a AT reconhece nas suas alegações, ao afirmar que “a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados”.

Tanto bastaria para concluir que, tendo o legislador fixado qualificações tributárias distintas para realidades juridicamente diferenciadas (prédios e partes de prédios), não

⁵ Disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoies/>

⁶ MACHADO, J. Baptista, “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, Coimbra, 1995, pág.s 182 a 185.

será legítimo que o aplicador da norma, em nome das “necessárias adaptações” a que se refere o artigo 23º, n.º 7 do Código do Imposto de Selo (CIS), crie uma nova norma de incidência daquele imposto, determinando a tributação de partes de prédios, por se tratar de matéria submetida ao princípio da legalidade tributária, ínsito no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP), segundo o qual os elementos essenciais dos impostos – a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes – são estabelecidos por lei da Assembleia da República, salvo autorização legislativa ao Governo (artigo 165.º, n.º 1, alínea i) e n.º 2, da CRP).

Ora, a verba 28 da TGIS, aditada pelo artigo 4.º da Lei nº 55-A/2012 de 29 de outubro, veio determinar, na sua redação originária, aplicável ao caso em apreço, a incidência objetiva do imposto de selo sobre prédios urbanos com afetação habitacional (e não, como entende a AT, sobre partes de prédios), cujo valor patrimonial tributário, para efeitos de IMI, seja igual ou superior a € 1 000 000,00, ao estabelecer que o imposto de selo incide sobre:

«28 — Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 — sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 — Por prédio com afetação habitacional — 1 %;

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

Também aqui o elemento literal da norma há-de ser o ponto de partida para a sua interpretação e, “na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exato) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento⁷”.

⁷ Ibidem, p. 16

Em abono da tese de que o VPT relevante para a incidência do Imposto de Selo da verba 28.1, da TGIS, é o VPT global do prédio não constituído em propriedade horizontal, argumenta a AT que todas e cada uma das suas divisões de utilização independente foram “avaliadas nos termos do art. 12.º, n.º 3, do C. I. M. I”, norma que, segundo a Requerida, corresponde ao “corpo do art. 232, regra 1.ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (...), que dispunha cada habitação ou parte de prédio ser tomada automaticamente (sic) para efeitos de determinação do rendimento coletável sobre o qual deva incidir a liquidação”, caso em que “o rendimento coletável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica”.

Porém, a transposição da interpretação dada no âmbito do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPISIA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 104, de 1 de julho de 1963 e, na sua maior parte, revogado pelo Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de novembro, para o Código do IMI, em que não existe norma idêntica à do artigo 232.º, do Código primeiramente citado, não se afigura viável por diversas ordens de razões, em especial, porque a antiga Contribuição Predial se configurava como um imposto sobre o rendimento, real ou presumido, como decorre do respetivo preâmbulo, em que se afirma que “Quanto aos prédios urbanos, tinha desde logo aplicação o princípio de tributar sempre que possível rendimentos reais, princípio que (...) no caso havia forçosamente que restringir aos prédios arrendados. (...) Quanto aos prédios não arrendados, (...) só havia que manter a tributação com base num rendimento estimado (...)”, enquanto o Imposto Municipal sobre Imóveis é um imposto sobre o património.

De facto, o § 1.º do artigo 232.º, do CCPISIA, dispunha que “Cada habitação ou parte de prédio novo suscetível de arrendamento separado será tomada autonomamente para efeito de determinação do rendimento coletável sobre que haja de incidir a liquidação,” (sublinhado nosso), mas tal autonomia apenas relevava para efeitos de lançamento nos verbetes e respetiva liquidação unitária, e já não para efeitos de inscrição matricial, que era única para cada prédio não constituído em propriedade horizontal, diferentemente do que atualmente determina o artigo 12.º, n.º 3, do CIMI.

O objetivo da autonomia a que fazia alusão o § 1.º do artigo 232.º, do CCPISIA, era, como é ainda o da inscrição matricial autónoma para cada andar ou divisão suscetível de utilização independente, o controlo do rendimento pela mesma gerado, em caso de arrendamento; contudo, esse rendimento é agora tributado em sede de IRS (categoria F).

No que respeita à determinação do valor dos prédios não constituídos em propriedade horizontal, rege o artigo 7.º, n.º 2, do CIMI, mas apenas para os “prédios urbanos com partes enquadráveis em mais de uma das classificações do n.º 1 do artigo anterior”, caso em que, de acordo com a sua alínea b) “(...) cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes”.

Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º, do CIMI, os prédios urbanos dividem-se em a) Habitacionais; b) Comerciais, industriais ou para serviços; c) Terrenos para construção; d) Outros.

Da conjugação das normas do n.º 2 do artigo 7.º e n.º 1 do artigo 6.º, ambos do CIMI, decorre que, se um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, integrar exclusivamente partes ou divisões de afetação habitacional (o que não é o caso dos autos, como defende a Requerente, embora o valor tido em consideração nas liquidações efetuadas pela AT tenha sido o somatório dos VPT das divisões destinadas a habitação), o valor do prédio não equivale à soma das suas partes.

O mesmo que é dizer-se que cada uma das partes é autónoma e que, independentemente do VPT que lhe tenha sido atribuído, fica excluída da incidência do imposto de selo previsto na verba 28 da TGIS.

Aqui chegados, caberá questionar da sujeição a imposto de selo da verba 28, da TGIS, de uma parte ou divisão de utilização independente, com afetação habitacional, de um prédio não constituído em propriedade horizontal, em que se integrem partes ou divisões de utilização independente, enquadráveis em outra das classificações do n.º 1 do artigo 6.º, do CIMI, por exemplo, divisões destinadas a comércio, indústria ou serviços, como é o caso em apreço, em que, dos 21 andares/divisões de utilização independente, apenas 16 se destinam a habitação.

Ora, a resposta há-de ser negativa, não obstante a previsão da alínea b) do n.º 2, do artigo 7.º, do CIMI, segundo a qual o valor do prédio é a soma dos valores das suas partes

ou divisões de utilização independente, enquadráveis em mais do que uma das classificações do n.º 1, do artigo 6.º, do mesmo Código.

É que aqui, repare-se, não se estão a cotejar duas realidades juridicamente distintas, como são as partes ou divisões de utilização independente de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal com as frações autónomas de prédios submetidos àquele regime, que, para efeitos de IMI, são elas próprias prédios.

Aqui, o que está em confronto são realidades em tudo idênticas, ou seja, partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional, integradas em prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal.

E a resposta à questão há-de ser negativa, pois nada justificaria que o legislador pretendesse tributar partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, integrado por outras partes ou divisões de utilização independente destinadas a outros fins e não tributasse partes ou divisões de utilização independente e afetação habitacional de um prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, integrado exclusivamente por partes ou divisões de utilização independente, destinadas a habitação. Caso o legislador pretendesse tratar de forma desigual realidades em tudo idênticas, teria, então, de se concluir por uma flagrante violação do princípio da igualdade.

Não se afigurando ser essa a intenção legislativa, não se poderá aceitar que a AT formule uma norma de incidência ex novo, diversa da que foi criada pelo legislador, pretendendo tributar partes de prédios, ainda que económica e funcionalmente independentes e, como tal, separadamente inscritas na matriz, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário (cfr. o n.º 3 do artigo 12.º, do CIMI), pois a lei é clara ao sujeitar a imposto de selo da verba 28.1, da TGIS, os prédios urbanos de afetação habitacional, cujo VPT, para efeitos de IMI, seja superior a € 1 000 000,00.

Diferente seria o caso de uma parte ou divisão de utilização independente e afetação habitacional, inserida em prédio urbano não constituído em propriedade horizontal, mas com um VPT, para efeitos de IMI, igual ou superior a € 1 000 000,00, atendendo à ratio legis da norma de incidência.

Efetivamente, tal como refere a Requerente nas suas alegações e já serviu de fundamento a outras decisões arbitrais, nomeadamente a proferida nos processo n.º

50/2013-T, “A ratio legis subjacente à regra da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro, em obediência ao disposto no artigo 9.º do Código Civil, segundo o qual a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor, mais rigorosamente, de valor igual ou superior a € 1 000 000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. O critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1000 000,00.

Tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a “habitação”, seja ela “casa”, “fração autónoma” ou “parte de prédio com utilização independente” ou “unidade autónoma”, porque se supõe uma capacidade contributiva acima da média e, nessa medida, se justifica a necessidade de realização de um esforço contributivo adicional, pouco sentido faria passar a desconsiderar os apuramentos “unidade a unidade” quando só através do somatório dos VPTs das mesmas, porque detidas pelo mesmo indivíduo, é que se superaria o milhão de euros.

Tal conclui-se da análise da discussão da proposta de Lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012.”.

Temos, pois, que, para além do elemento gramatical da interpretação da norma de incidência contida na verba 28.1, da TGIS, também o seu elemento racional ou teleológico, a ratio legis ou fim visado pelo legislador ao elaborar aquela norma, aponta no sentido de a tributação incidir sobre prédios urbanos de elevado VPT e não sobre partes de prédios urbanos, ainda que de utilização independente, com VPT de valor inferior ao legalmente determinado».

Sobre esta temática existe vasta jurisprudência arbitral que se crê uniforme⁸.

Chamado pela primeira vez a pronunciar-se sobre idêntica questão, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu no mesmo sentido, cfr. acórdão de 09-09-2015, proferido no Processo n.º 047/15, assim sumariado:

“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”.

No mesmo sentido pode ver-se a abundante e pacífica jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo⁹.

Face ao exposto, considerando que nenhum dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente aqui em apreço e sobre os quais recaíram as liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, atingem, individualmente, o valor de 1.000.000,00 €, considera-se verificado o alegado vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de

⁸ Processos do CAAD, nomeadamente e entre outros, com os n.ºs 356/2016, de 04-11-2016; 355/2016, de 08-11-2016; 339/2016, de 03-11-2016; 327/2016, de 12-10-2016; 301/2016, de 15-11-2016; 298/2016, de 10-09-2016; 279/2016, de 15-11-2016; 257/2016, de 31-10-2016; 246/2016, de 02-11-2016; 214/2016, de 01-10-2016; 213/2016, de 07-11-2016; 211/2016, de 05-09-2016; 207/2016, de 06-10-2016; 203/2016, de 03-10-2016; 134/2016, de 20-10-2016; 115/2016, de 10-10-2016; 105/2016, de 01-07-2016; 104/2016, de 07-07-2016; 101/2016, de 21-09-2016; 86/2016, de 31-10-2016; 79/2016, de 25-10-2016; 20/2016, de 01-06-2016; 12/2016, de 27-06-2016; 10/2016, de 11-05-2016; 778/2015, de 31-10-2016; 366/2015, de 08-02-2016; 311/2015, de 30-10-2015; 236/2015, de 15-10-2015; 110/2015, de 27-08-2015; 104/2015, de 23-10-2015; 102/2015, de 23-06-2015; 713/2014, de 05-06-2015; 705/2014, de 30-03-2015; 638/2014, de 15-04-2015; 512/2014, de 30-01-2015; 385/2014, de 15-05-2015; 291/2013, de 14-07-2014; 183/2013, de 19-03-2014; 181/2013, de 10-02-2014; 132/2013, de 19-04-2016; e 50/2013, de 29-10-2013.

⁹ Entre outros, os Acórdãos do STA de 30-11-2016 (Proc. 01097/16); 29-09-2016 (Proc. 0560/16); 29-06-2016 (Proc. 498/16); 29-06-2016 (Proc. 0408/15); 24-05-2016 (Proc. 01352/15); 24-05-2016 (Proc. 01344/15); 04-05-2016 (Proc. 0172/16); 04-05-2016 (Proc. 0166/16); 04-05-2016 (Proc. 01504/15); 27-04-2016 (P.01534/15); 02-03-2016 (Proc. 01354/16) e 09-09-2015 (Proc. 047/15).

direito, o que determina a declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações operadas.

Assim, fica prejudicado o conhecimento das questões relativas à violação dos princípios da legalidade e da igualdade fiscal bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, uma vez que a verba 28.1 da TGIS não comporta a interpretação que dela fez, no caso, a Requerida, ao emitir as liquidações objeto do pedido de pronúncia arbitral.

6. Decisão

Em face do supra exposto, decide-se:

- a) Julgar improcedente a exceção dilatória invocada (inimpugnabilidade do objeto do pedido de pronúncia arbitral); e
- b) Julgar totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2015, referentes à verba 28.1 da TGIS, efetuadas em 05 de abril de 2016, no montante de 28 589,50 €, por erro nos pressupostos de direito e anular as liquidações impugnadas, com as devidas consequências legais.

7. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC, 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 (RCPAT), fixa-se ao processo o valor de 28 589,50 €.

8. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1 530,00 €, nos termos da Tabela I, anexa ao RCPAT, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Notifique.

Lisboa, 28 de dezembro de 2016.

O Árbitro,

(Rui Ferreira Rodrigues)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.