

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 598/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 TGIS - Propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A, contribuinte fiscal n.º ..., residente na Rua ..., em Lisboa (doravante apenas designada por Requerente), apresentou, em 31-07-2014, um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com as alíneas a) e d) do art. 99.º do CPPT, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira** (doravante designada apenas por Requerida).

O Requerente pede a declaração de nulidade ou a anulação dos actos de liquidação de Imposto do Selo, com referência à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (doravante, TGIS), no montante total de € 3.275,38, que deram origem às notas de cobrança n.ºs 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ... e 2014 ..., respeitantes ao prédio sito na Av. ..., em Lisboa.

O Requerente requer, ainda, a condenação da Requerida no reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD em 01-08-2014 e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira nessa mesma data.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular a ora signatária, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 16-09-2014 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, 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.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 02-10-2014.

Por despacho de 24-11-2014 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido concedido às partes prazo para apresentação de alegações escritas. Ambas as partes optaram por não exercer esta faculdade, não tendo, assim, sido apresentadas quaisquer alegações.

Como fundamento do seu pedido, o Requerente alega diversos vícios formais dos actos impugnados, a saber:

- (i) a falta de indicação do autor do acto, o que violará o art. 123.º, n.º 1, a) e g) do CPA, pelo que tais actos serão nulos, nos termos do n.º 1 do art. 133.º do CPA;
- (ii) a falta de fundamentação, em violação do art. 77.º da LGT e art. 36.º do CPPT, pelo que tais actos serão anuláveis; e
- (iii) a falta de audição prévia, nos termos do n.º 1 do art. 60º da LGT, pelo que tais actos serão anuláveis.

O Requerente entende, também, ter havido erro de facto e de direito na liquidação do imposto impugnado ao tomar-se como pressuposto de incidência o valor total agregado das partes de utilização independente que compõem o prédio e não o valor individual de cada uma dessas mesmas partes. Por remissão expressa da lei, a base de incidência do Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS deverá ser a mesma do IMI. Nessa medida, estando em causa prédio em propriedade vertical composto por unidades susceptíveis de utilização independente, algumas das quais afectas a habitação, o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de liquidação do Imposto do Selo será o de cada uma delas individualmente considerada e não o seu somatório, como se retira das notas de cobrança remetidas ao Requerente. Isto mesmo resulta do facto de em sede de IMI não haver

qualquer distinção entre prédios em propriedade horizontal e em propriedade vertical, estando todos sujeitos às mesmas regras de inscrição na matriz, de avaliação e de liquidação. O Requerente entende, também, que as normas que estão na base da liquidação do imposto ora contestado, na interpretação dada pela Requerida, serão inconstitucionais por violação da coerência do sistema fiscal, do princípio da legalidade fiscal previsto no art. 103.º, n.º 2, da CRP, e ainda dos princípios da justiça, igualdade, proporcionalidade e imparcialidade fiscal, formulados no n.º 2 do art. 266.º bem como dos arts. 103.º e 104.º, n.º 3, todos da CRP.

Em resposta, a Requerida sustenta, sucintamente, que nos prédios não sujeitos a propriedade horizontal, as unidades susceptíveis de utilização independente não têm qualquer autonomia; a autonomização para efeitos de inscrição matricial e avaliação não contende com a respectiva natureza jurídico-tributária, determinando a lei que o valor do prédio corresponderá, necessariamente, à soma do valor das diversas unidades independentes. As unidades de utilização independente não podem ser consideradas como “prédios” de acordo com a definição legal pelo que não podem relevar para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS. Para efeitos desta norma, haverá pois que ter em conta o valor patrimonial do prédio em propriedade vertical que corresponderá, nos termos da lei, ao somatório dos valores de cada unidade susceptível de utilização independente. Conclui, ainda, a Requerida que a interpretação defendida pela Requerente com referência à dita verba 28.1 da TGIS implicará a sua inconstitucionalidade por violação do princípio da legalidade imposto pelo art. 103.º da CRP.

III. SANEADOR

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não se suscita qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa, sendo o pedido apresentado pelo Requerente tempestivo.

IV. MATÉRIA DE FACTO

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A 31 de Dezembro de 2013, o Requerente era titular de 14/50 do prédio urbano em propriedade total inscrito na matriz predial urbana da freguesia das ..., no concelho de Lisboa, sob o artigo ..., com valor patrimonial tributário de € 1.257.367,04 (doc. n.º 11 da p.i.);
2. O prédio referido no ponto anterior tem 12 unidades susceptíveis de utilização independente, 10 das quais afectas a habitação;
3. Nenhuma das unidades susceptíveis de utilização independente tem valor patrimonial superior a € 1.000.000,00;
4. Em Março de 2014, o Requerente foi notificado das notas de cobrança de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, do ano de 2013, referentes a cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente afectas a habitação do prédio identificado (docs. 1 a 10 da p.i.);
5. As notas de cobrança juntas aos autos foram integralmente pagas a 30 de Abril de 2014 (docs. n.º 12 a 21).

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

A matéria de facto dada como provada assenta na prova documental apresentada e não contestada.

V. MATÉRIA DE DIREITO

A. Do imposto liquidado

O Código do Imposto do Selo não prevê regras e procedimentos próprios de liquidação do imposto devido pela verba 28 da TGIS, tendo o legislador optado por efectuar uma remissão directa para as regras e procedimentos de liquidação previstos no CIMI. Isso mesmo resulta do n.º 7 do art. 23.º do Código do Imposto do Selo.

Nessa medida, serão aplicáveis nesta sede os arts. 113.º e seguintes do CIMI, com as necessárias adaptações. De acordo com estas regras, o imposto da verba 28 da TGIS é liquidado anualmente, durante os meses de Fevereiro e Março, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem da matriz a 31 de Dezembro do ano anterior.

Nos termos do art. 119.º do CIMI, compete à Autoridade Tributária e Aduaneira remeter ao sujeito passivo, até ao final do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios. Caso o sujeito passivo não receba o documento em causa, deverá solicitar uma segunda via do mesmo.

Aplicando estas regras à situação em apreço, conclui-se, da análise das notas de cobrança remetidas ao Requerente, que estas não padecem de qualquer vício formal, contrariamente ao alegado pelo Requerente.

Desde logo porque delas resulta que a entidade emitente é a Autoridade Tributária e Aduaneira. Como resulta do supra descrito regime legal, a lei não obriga a qualquer referência adicional, nomeadamente no que se refere à identificação concreta do agente emissor das notas de cobrança. Os documentos em causa cumprem, nesta matéria, os formalismos exigidos pelo art. 119.º do CIMI.

Quanto à alegada falta de fundamentação, entende-se que não procede a posição do Requerente na medida em que, enquanto meros documentos de cobrança, as notas remetidas ao Requerente cumprem na íntegra as exigências consagradas no artigo 119.º do CIMI. Na verdade, as notas de cobrança permitem ao sujeito passivo conhecer os fundamentos pelos quais foi apurado o valor de imposto a pagar, pois que é indicado a base tributável (valor patrimonial tributário do prédio acima de 1 milhão de euros e de cada uma

das unidades susceptíveis de utilização independente), a taxa de imposto aplicável e a colecta apurada, elementos essenciais a que se refere o artigo 119.º do CIMI.

Por último, no que se refere à alegada omissão do dever de audição prévia, também não procede a posição do Requerente porquanto, não só o regime de liquidação do IMI não prevê a audição prévia do contribuinte (conforme decorre dos já referidos arts. 113.º e seguintes do CIMI), como esta também não resultará das regras gerais previstas no art. 60.º da LGT. Mas, mesmo que fosse obrigatória a audição prévia do sujeito passivo, a sua omissão traduzir-se-ia numa mera irregularidade, sem relevância procedimental. Isto porque vem sendo entendido pela jurisprudência dos tribunais tributários que o direito da participação do contribuinte (mediante audição prévia) só prevalecerá sobre o princípio do aproveitamento dos actos administrativos se estivermos fora do âmbito de exercício de poderes estritamente vinculados por parte da autoridade administrativo-tributária. Sobre este tema, subscrevemos o exposto no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23/10/2012, proferido no proc. n.º 0579/12 (disponível em www.dgsi.pt), que passamos a transcrever: *“O princípio do aproveitamento do acto administrativo não tem expressão legal própria na nossa ordem jurídica, mas tem sido acolhido pela doutrina e pela jurisprudência, por razões de economia processual, assim consubstanciando uma das dimensões da eficiência indispensável à realização do interesse público. Trata-se, pois, de reconhecer ao Tribunal o poder de não anular um acto inválido quando for seguro que a decisão administrativa não podia ser outra, uma vez que em execução do efeito repristinatório da sentença não existe “alternativa juridicamente válida” que não seja a de renovar o acto inválido, embora sem o vício que determinou a anulação. Pergunta-se, pois, para quê anular um acto se o novo acto não iria introduzir nenhuma modificação significativa na situação existente e se, no essencial, tudo iria ficar na mesma ? No domínio dos actos praticados no exercício de poderes vinculados (como é o acto tributário por excelência, a liquidação) o Juiz só poderá aplicar o princípio do aproveitamento dos actos administrativos quando lhe seja possível concluir, sem margem para dúvidas, que o acto em causa não poderia ter outro conteúdo decisório. Nestes casos, somente se pode aplicar o referido princípio do aproveitamento do acto, quando se estiver perante uma situação de solução legal evidente e em que não se vislumbra qualquer possibilidade de a omitida audição do sujeito passivo, antes do acto de liquidação, poder influenciar o*

conteúdo desta. É o caso, por exemplo, de liquidação que se limita a aplicar uma taxa legal a determinado valor patrimonial tributário (liquidação de I.M.I.), não sendo acompanhada de liquidação de juros compensatórios, dado que esta já envolve um juízo de culpa sobre o sujeito passivo (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 15/2/2007, rec.1071/06; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 30/3/2011, rec.877/09; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 20/6/2012, rec.1013/11; José Manuel Santos Botelho e Outros, C.P.A. anotado e comentado, Almedina, 4ª. edição, 2000, pág.742).” (sublinhado nosso). No caso em apreço, estamos, como se refere neste acórdão, no âmbito do exercício de poderes estritamente vinculados por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira na medida em que, para efeitos de liquidação, a entidade se limita a calcular o imposto por aplicação da taxa ao valor patrimonial constante da matriz, em nome das pessoas inscritas como titulares. Nessa medida, não procede o alegado vício formal dos actos impugnados por preterição do direito de audição prévia do sujeito passivo.

Passando, de seguida, à análise dos vícios de lei suscitados pelo Requerente, consideramos que a questão essencial a decidir prende-se com a determinação da base de incidência de Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS, quando esteja em causa um prédio não constituído em propriedade horizontal e cujas unidades susceptíveis de utilização independente se destinem a habitação.

Em concreto, cumpre decidir se o valor patrimonial relevante como critério de incidência de imposto corresponderá (i) ao somatório do valor de cada das unidades susceptíveis de utilização independente, como pretende a Requerida, ou (ii) ao valor patrimonial individual de cada uma dessas unidades susceptíveis de utilização independente, consideradas autonomamente e por si só, como pretende o Requerente.

A dúvida resulta da interpretação das verbas 28. e 28.1 da TGIS, cuja redacção em vigor a 31 de Dezembro de 2013 era a seguinte:

“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 afectação habitacional – 1%”

O legislador não cuidou em fixar o conceito legal de “*prédio com afectação habitacional*”, tendo previsto expressamente que a todas as matérias não reguladas no Código do Imposto do Selo com referência à dita verba 28. da TGIS seriam aplicáveis subsidiariamente as disposições do CIMI, como já referido. Cumpre, então, procurar no CIMI tal conceito para, daí, se poder concluir pela base de incidência da verba 28.1 da TGIS.

A definição legal de “prédio” consta do art. 2.º do CIMI, esclarecendo-se no n.º 4 que “*Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*”.

Da leitura deste artigo, e em especial, do mencionado n.º 4, seríamos levados a concluir que, para efeitos de IMI, uma fracção autónoma de prédio em propriedade horizontal assume a natureza de “prédio” ao passo que uma unidade susceptível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical ou total não assumirá tal natureza, não tendo autonomia jurídico-tributária.

Em resultado desta diferença de enquadramento, seria defensável que, para efeitos da verba 28.1 da TGIS, cada fracção autónoma deveria ser considerada como um “prédio” pelo que só haveria lugar ao pagamento de tal imposto se, destinando-se a habitação, a mesma tivesse um valor patrimonial tributário superior ao indicado. No caso de prédio em propriedade total, o valor patrimonial a considerar para efeitos de determinação da incidência resultaria do somatório dos valores patrimoniais de cada unidade independente afecta a habitação – cfr. alínea b) do n.º 2 do art. 7.º do CIMI. Esta é a posição da Requerida.

Sucedo, contudo, que numa análise comparativa do regime de IMI aplicável às fracções autónomas de prédio em propriedade horizontal e às unidades susceptíveis de utilização independente de prédio em propriedade vertical se conclui não haver qualquer diferença. Com efeito, não obstante a natureza jurídico-formal ser distinta, o regime tributário destas figuras é exactamente o mesmo. Materialmente, a lei não estabelece qualquer diferença, senão vejamos:

- (i) os prédios em propriedade horizontal e em propriedade total estão sujeitos às mesmas regras de inscrição na matriz, prevendo-se expressamente no n.º 3 do art. 12.º do CIMI que as partes susceptíveis de utilização independente são consideradas

separadamente na inscrição matricial que discriminará o respectivo valor patrimonial;

(ii) os prédios em propriedade horizontal e em propriedade total estão sujeitos às mesmas regras e procedimentos de avaliação, determinando-se expressamente na alínea b) do n.º 2 do art. 7.º do CIMI que, caso as partes que compõem o prédio em propriedade total sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras.

Esta identidade de regime vai ainda mais longe, tendo repercussões relevantes ao nível da própria liquidação do imposto porquanto o legislador determinou que a liquidação do IMI deverá ser feita com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente e respectivo valor patrimonial tributário – cfr. n.º 1 do art. 119.º do CIMI. É, pois, o legislador a determinar que a liquidação de imposto deve ser feita individualizadamente, considerando cada realidade económica (unidades susceptíveis de utilização independente) e não cada realidade jurídica (prédio ou fracção autónoma de prédio em propriedade horizontal).

Daqui se conclui que, para efeitos de IMI, as fracções autónomas de prédio em propriedade horizontal e as partes susceptíveis de utilização independente que compõem um prédio em propriedade total têm exactamente o mesmo tratamento tributário. Mas mais relevante que isso: para efeitos de IMI, a base de incidência do imposto é determinada exactamente da mesma maneira, correspondendo ao valor próprio e individual de cada fracção autónoma ou parte independente, fixado em sede de avaliação e constante da matriz; a liquidação é feita de forma individualizada e autónoma em função de cada uma das partes independentes do prédio, sejam ou não fracções autónomas.

No caso de prédios em propriedade total, o IMI não é liquidado em função do valor patrimonial total do prédio, mas em função do valor patrimonial individual de cada unidade autónoma que o compõe; a colecta total devida corresponde ao somatório das colectas individuais por cada unidade autónoma, determinadas em função dos respectivos valores patrimoniais individuais. Tudo se processa exactamente nos mesmos moldes que os aplicados para as fracções autónomas de prédio em propriedade horizontal.

Acresce que, nos termos da verba 28.1 da TGIS, só estão sujeitos a tributação os “*prédios com afectação habitacional*”. Ora, nos prédios compostos por unidades

independentes com destinos e utilizações diferentes - como se verifica nos presentes autos, (serviços e comércio, como resulta do doc. n.º 11 da p.i.) - a determinação da afectação só pode ser efectuada em função de cada um dessas unidades e não em função do prédio enquanto um todo. Isso mesmo resulta da alínea b) do n.º 2 do art. 7.º do CIMI. Sobre este aspecto, cumpre referir J. SILVÉRIO MATEUS e L. CORVELO DE FREITAS, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário – O Imposto do Selo, Anotados e Comentados*, Engifisco, 1.ª Edição, 2005, pág. 121, nota 5, que entendem que **“As regras previstas neste n.º 2, relativas à determinação do valor patrimonial dos prédios urbanos com mais do que uma afectação, têm a ver com a diversidade de alguns dos elementos de avaliação previstos nos artigos 38.º e seguintes do CIMI, nomeadamente (...). Por outro lado, este preceito está em consonância com o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo que não esteja constituído em propriedade horizontal, previsto no n.º 3 do artigo 12.º”**. (negrito nosso)

Numa situação como a presente, como é que se concluiria que o prédio teria afectação habitacional, havendo partes do mesmo afectos a outros fins?

Na verdade, de acordo com as regras de avaliação previstas no CIMI, o que tem afectação não é o prédio enquanto edifício no seu todo mas as unidades autónomas que o compõem, sejam elas fracções autónomas ou não. É com base na utilização efectiva e material que se determina a afectação de cada unidade independente ou fracção autónoma, não prevendo a lei uma afectação específica para o prédio, enquanto edifício. Cada unidade independente – seja ou não fracção autónoma – tem, pois, a sua afectação própria que não “contamina” a afectação do prédio no seu todo.

Assim sendo, não se pode defender que *“prédio com afectação habitacional”* corresponda ao conceito estrito e próprio do art. 2.º do CIMI (abrangendo apenas, para o efeito que pretendemos, edifícios e fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal) porquanto, como demonstrado, não teria aplicabilidade prática concreta (como referido, um prédio em propriedade vertical pode ter mais do que uma afectação ou destino). Em nosso entender, ao utilizar esta expressão o legislador quis referir-se ao prédio enquanto realidade susceptível de afectação, logo às partes independentes que compõem cada prédio, tenham ou não a natureza jurídica de fracções autónomas.

Conclui-se, pois, que, para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS, as unidades susceptíveis de utilização independente que integram um prédio em regime de propriedade total e fracções autónomas são, em substância, realidades idênticas e que, por isso, estão sujeitas ao mesmo regime de incidência.

Nessa medida, a parte final da verba 28. da TGIS, ao determinar que o imposto incidirá “(...) sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:” remete expressamente para o valor individual de cada parte independente que compõe o prédio em propriedade total e não para o valor total do prédio (correspondente à soma dos valores patrimoniais individuais), uma vez que é este valor individual que é considerado em IMI, para todos os efeitos.

Acresce que, nos termos do já referido n.º 7 do art. 23.º do Código do Imposto do Selo, a liquidação do imposto devido nos termos da verba 28 da TGIS é liquidado, anualmente, de acordo com as regras previstas no CIMI. E foram exactamente estas regras que levaram a que a Requerida liquidasse o imposto individualmente por cada unidade autónoma e considerando o respectivo valor patrimonial individual. Daí terem sido emitidas diversas notas de cobrança.

A proceder aqui o entendimento da Requerida, haveria apenas uma liquidação de Imposto do Selo por prédio e não tantas liquidações quantas as unidades susceptíveis de utilização independente.

Por fim, cumpre referir que esta matéria tem sido objecto de diversas decisões do CAAD, todas neste mesmo sentido, transcrevendo-se aqui, a título de exemplo, a decisão arbitral proferida no proc. 50/2013-T, na parte que aderimos:

“Ora, sendo assim, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.

Aliás, a AT admite que este é o critério, razão pela qual a própria liquidação emitida é muito clara nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser

o correspondente ao VPT do 2º andar e a liquidação individualizada sobre a parte do prédio correspondente a esse mesmo andar.

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 do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não pode, assim, a AT 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 CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba 28 da TGIS.

O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.

Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”

Assim, a adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.”

No mesmo sentido, refira-se a decisão proferida no proc. 132/2013-T, de que transcrevemos a parte que subscrevemos integralmente:

“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 art. 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 art. 67.º, n.º 2, do CIS.

Por último, como já se lembrou em diversas Decisões Arbitrais (vd. DA n.º 48/2013-T e DA n.º 50/2013-T), não se vislumbra, nos trabalhos relativos à discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, a invocação de uma ratio interpretativa distinta da aqui apresentada. Com efeito, justificou-se tal medida, apelidada de "taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor", com a necessidade de cumprir com os princípios da equidade social e da justiça fiscal, onerando mais significativamente os titulares de propriedades com elevado valor destinadas a habitação, e, nessa medida, fazendo incidir a nova "taxa especial" sobre as "casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros."

Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a «habitação» - seja ela «casa», «fracção autónoma» ou «parte de prédio com utilização independente» / «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.

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 €104.140,00 e €113.780,00, 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 imposto do selo a que se refere a verba n.º 28 da TGIS, sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação impugnados pelo requerente.”

Face a tudo o que vem exposto, conclui este tribunal que esta é a interpretação da lei conforme à Constituição na medida em que assegura a igualdade de tratamento fiscal entre

realidades idênticas, dando prevalência à substância sobre a forma – um imperativo interpretativo imposto pelo n.º 3 do art. 11.º da LGT.

Na verdade, tratando-se de um imposto sobre o património, a capacidade contributiva de cada sujeito passivo deverá ser aferida em função do valor do respectivo património imobiliário destinado a habitação, independentemente do seu regime jurídico. Admitir como válida a interpretação da Requerida levaria a situações em que para um mesmo valor total de património imobiliário, por exemplo, € 1.200.000,00 composto por 6 apartamentos de € 200.000,00, haveria lugar a imposto ou não consoante o prédio estivesse ou não em regime da propriedade vertical. Nesta hipótese, em que difere a capacidade contributiva de um sujeito passivo que tem 6 apartamentos de € 200.000,00 cada num prédio não sujeito a propriedade horizontal, da de um sujeito passivo que tem 6 apartamentos de € 200.000,00 cada num prédio em propriedade horizontal. Globalmente, o património não vale exactamente o mesmo?

Como refere JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, 2004, Almedina, pág. 436, o princípio constitucional da igualdade obriga o legislador a “(...) não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional, a não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termo subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade (ou seja, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual)”. Continua, ainda, este A. (cfr. pág. 442) defendendo que “(...) podemos dizer que o princípio da igualdade fiscal exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade. Mas a comparação do que é igual ou desigual implica um critério ou um termo de comparação (*tertium comparationis*). E este é identificado com a ideia de capacidade contributiva.”.

Assim sendo, não se admite que a mera organização jurídico-formal do património imobiliário – constituído ou não em propriedade horizontal – possa ser justificação constitucionalmente válida para tratamento diferenciado de contribuintes.

Face ao exposto, dúvidas não restam de que a interpretação defendida pelo Requerente e aqui acolhida por este tribunal é a que assegura a conformidade

constitucional das verbas 28 e 28.1 da TGIS, face aos art. 13.º e n.º 3 do art. 103.º da CRP, na medida em que permite “*tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual*”, como referido pelo A. supra identificado.

Improcede, por isso, o pedido da Requerida no sentido de prolação de um juízo de inconstitucionalidade das referidas normas legais, por violação dos princípios constitucionais da igualdade e legalidade.

Face a tudo o que vem exposto supra, o tribunal conclui que para efeitos de aplicação das verbas 28 e 28.1 da TGIS aos prédios em propriedade total aplicam-se as mesmas regras do CIMI que aos prédios em propriedade horizontal, pelo que o valor patrimonial tributário a considerar para efeitos de incidência será o valor individual próprio de cada unidade susceptível de utilização independente.

A substância material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico-formal do prédio pelo que, materialmente, o regime tributário aplicável a prédios em propriedade total é exactamente o mesmo que o aplicado aos prédios em regime de propriedade horizontal.

Nenhuma das unidades independentes destinadas a habitação que compõem o prédio identificado e propriedade do Requerente apresentam valor superior a € 1.000.000 pelo que não se verifica o pressuposto quantitativo mínimo para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS.

Por tudo isto, este tribunal considera procedente a posição do Requerente, concluindo que os actos de liquidação de Imposto do Selo devido nos termos da verba 28.1 da TGIS, com referência ao ano de 2013, subjacentes às notas de cobrança identificadas enfermam do vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto e de direito, o que justifica a sua anulação [artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT].

Mais, se considera improcedente a alegação da inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, por violação dos princípios da igualdade e da legalidade previstos nos arts. 13.º e n.º 3 do art. 103.º da CRP, respectivamente, efectuada por parte da Requerida.

B. Dos juros moratórios e indemnizatórios

Nos termos do n.º 1 do art. 43.º da LGT “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”.

Como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária - Anotada e comentada*, Editora Encontro da Escrita, 4.ª Edição, 2012, pág. 342, nota 2 “O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte (por exemplo, haverá anulação por erro imputável ao contribuinte quando a liquidação assentar em errados pressupostos de facto, mas o erro tiver por base uma indicação errada na declaração que o contribuinte apresentou)”.

Ora, no caso concreto, está inequivocamente justificado o pedido de pagamento de juros indemnizatórios por parte do Requerente uma vez que as liquidações de imposto contestadas se mostram enfermas de ilegalidade pelo que deverão ser anuladas. Para além do reembolso do imposto indevidamente pago, o Requerente tem, ainda, direito ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor, contados desde a data de pagamento até à data de processamento da respectiva nota de crédito, em que são incluídos – cfr. art. 43.º da LGT e n.º 4 do art. 61.º do CPPT.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de anulação das liquidações de Imposto do Selo com referência ao ano de 2013 impugnadas pelo Requerente, ordenando a anulação das liquidações em causa e condenando a Requerida ao reembolso do imposto indevidamente pago pelo Requerente;
- B) Condenar a Requerida ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor, contados desde a data de pagamento indevido do imposto até à data de

processamento da respectiva nota de crédito, em que serão incluídos, nos termos dos arts. 43.º da LGT e 61.º do CPPT;

Valor do processo: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **3.275,38**.

Custas: Nos termos do n.º 4 do art. 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **612,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, 08-02-2015

O Árbitro Singular

(Maria Forte Vaz)