

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 606/2014-T

Tema: IS – verba n.º28 da TGIS ; propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. A (doravante “Requerente”), com o número de identificação fiscal (“NIF”) ..., residente na Avenida ... Lisboa, apresentou, no dia 4 de Agosto de 2014, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, de forma a serem declaradas ilegais as liquidações, já pagas, *infra* detalhadas:

N.º da liquidação	Identificação da fracção	Ano do imposto	Montante a pagar (em Euros)
2014 ...	... -1ºDTO	2012	1.222,36
2014 ...	... -1ºESQ	2012	1.224,24
2014 ...	... -2ºDTO	2012	1.280,12
2014 ...	... -2ºESQ	2012	1.160,45
2014 ...	... -1ºDTO	2013	2.444,73
2014 ...	... -1ºESQ	2013	2.448,48
2014 ...	... -2ºDTO	2013	2.560,24
2014 ...	... -2ºESQ	2013	2.320,90
Total			14.661,52

referentes a Imposto do Selo (“IS”), no montante total de € 14.661,52, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “ATA”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Nos termos do disposto na alínea a) no n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 19 de Setembro de 2014.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 6 de Outubro de 2014.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente peticionou a declaração de ilegalidade das liquidações de IS detalhadas *supra*, respeitantes ao ano de 2012 e 2013, por referência a um prédio urbano, situado na Avenida ..., no concelho de Lisboa.

5. A ATA apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que os actos tributários em análise, por não violarem qualquer preceito legal ou constitucional, fossem mantidos na ordem jurídica.

6. Por despacho de 14 de Fevereiro de 2015, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, e no seguimento do requerido pela ATA, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

7. Decidiu igualmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições

das partes nos respectivos articulados, e fixou como prazo para a decisão arbitral o dia 2 de Abril de 2015.

8. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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). Não ocorrem quaisquer nulidades e não foram suscitadas excepções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

9. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

10. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a seguinte: por referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares e divisões susceptíveis de utilização independente (e com afectação habitacional), qual é o Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) relevante para efeitos do apuramento do IS a pagar, nos termos da Verba n.º 28 da Tabela Geral do IS (“TGIS”).

11. Ou seja, visa o presente tribunal aferir se, tal como alega o Requerente, o montante a considerar é o VPT atribuído, individualmente, a cada uma das partes susceptíveis de utilização autónoma, ou, ao invés, o valor total resultante do somatório dos VPTs daquelas fracções autónomas, como sugere a Requerida.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

12. Examinada a prova documental produzida, o tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

I. O Requerente é o proprietário de um prédio urbano, situado na Avenida ..., na freguesia de ..., inscrito na matriz predial urbana da respectiva freguesia, concelho de Lisboa, sob o artigo ... (facto que apenas se verificou a 22 de Outubro de 2013, com a constituição da propriedade horizontal daquele prédio, através de escritura pública).

II. Com efeito, em 2012, em momento prévio à reorganização administrativa do território de Lisboa, operado pela Lei n.º 57/2012, de 8 de Novembro, aquele prédio encontrava-se inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob o artigo ..., constituído em propriedade vertical (ou, total), com 15 andares / divisões susceptíveis de utilização independente, tal como *infra* se detalha:

Identificação da fracção	VPT da fracção (Em Euros)	Afectação da fracção
CV	135.715,65	Serviços
G1	6.313,30	Garagem
G2	6.181,35	Garagem
G3	6.313,30	Garagem
PORT	23.933,70	Habitacional
R/C D	201.091,80	Habitacional
R/C E	243.173,70	Serviços
1.º DTO	244.472,90	Serviços
1.º ESQ	244.848,45	Serviços
2.º DTO	256.023,60	Serviços
2.º ESQ	232.089,90	Serviços
3.º DTO	218.600,55	Habitacional
3.º ESQ	197.722,00	Habitacional
4.º DTO	218.600,55	Habitacional
4.º ESQ	202.094,63	Habitacional
VPT total	2.437.175,38	
VPT fracções com afectação habitacional	1.062.043,23	

III. Relativamente às fracções elencadas *supra*, importa igualmente mencionar que o Requerente, por respeito a 2012, e nos termos da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, foi notificado para pagar o IS relativo às fracções que tinham afectação habitacional (ilustradas no quadro *supra*), e, dessa forma, procedeu ao seu pagamento, num total de €5.310,21 (tal como resulta dos documentos apensados pelo Requerente ao processo).

IV. Em momento posterior à reorganização anteriormente mencionada, o edifício passou a estar inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sobre o artigo ..., encontrando-se agora, tal como se referiu *supra*, inscrito com o artigo

V. O VPT individual de cada uma das fracções autónomas relevantes para a presente pronúncia arbitral, à data relevante, era o seguinte:

Identificação da fracção	VPT da fracção (Em Euros)
... -1ºESQ	244.848,45
... -1ºDTO	244.472,90
... -2ºESQ	232.089,90
... -2ºDTO	256.023,60

VI. A soma dos VPT individuais de todas as fracções susceptíveis de utilização independente, com ou sem afectação habitacional, que constituíam o aludido prédio, à data relevante para o presente processo, era superior a € 1.000.000,00, tal como consta dos documentos anexados pelo Requerente, e, bem assim, ilustrado *supra*, no ponto II.

VII. O Requerente recebeu, no dia 11 de Maio de 2014, por respeito ao exercício de 2012, e em resultado do exposto na Verba n.º 28 da TGIS, as notas de liquidação da ATA, mencionadas *supra*, no montante total de € 4.887,17, procedendo ao seu pagamento no dia 24 de Junho de 2014.

VIII. O Requerente recebeu, no dia 18 de Maio de 2014, por respeito ao exercício de 2013, e em resultado do exposto na Verba n.º 28 da TGIS, as notas de liquidação da ATA, mencionadas *supra*, no montante total de € 9.774,35, procedendo ao seu pagamento no dia 23 de Julho de 2014.

IX. Tendo em consideração os dois exercícios (2012 e 2013), o Requerente pagou um montante total de € 14.661,52.

13. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

14. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

15. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interprete os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

16. A sujeição a IS dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento da Verba n.º 28 à TGIS, efectuado pelo artigo 4.º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, que tipificou os seguintes factos tributários:

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

28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares 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%.”

17. Note-se que, por referência ao exercício de 2012, o artigo 6.º daquela Lei consagrou as seguintes disposições transitórias:

“1 - Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de Dezembro de 2012;

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8%;

iii) Prédios urbanos 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 %.

(...)”

18. A aludida lei aditou, igualmente, no Código do IS, o n.º 7 do artigo 23.º, respeitante à liquidação do IS: *“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 CIMI”*, e o artigo 67.º, n.º 2 que dispõe que *“às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI”*.

19. Neste contexto, e tendo em consideração a indicação *supra*, debruçemo-nos, agora, sobre o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (“IMP”).

20. Primeiramente, atente-se ao artigo 2.º, n.º 4 do Código do IMI que nos diz que *“para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.

21. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 12.º 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”*.

22. Assim, é no presente quadro jurídico que importa decidir se, nos casos em que a propriedade horizontal de um prédio urbano com diversas fracções autónomas não se encontra constituída, o VPT, para efeitos da Verba n.º 28 da TGIS, é calculado, individualmente, por fracção susceptível de ser utilizada autonomamente, ou, alternativamente, apurado mediante o somatório dos VPTs daquelas fracções.

B) Argumentos das partes

23. A este respeito, o Requerente, no seu pedido, alega, em síntese, o seguinte:

24. Para efeitos de liquidação de IS, no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS, *“o VPT só pode ser o da inscrição matricial correspondente a cada uma das partes do prédio com afectação habitacional, nunca o que corresponde à soma de todos os VPT dos andares/partes/divisões que o compõem”*.

25. De facto, para o Requerente, sendo esse o entendimento preconizado, em sede de IMI, por força da Verba n.º 28 da TGIS, esse terá também que ser o tratamento a conferir, em sede de IS.

26. Neste contexto, na opinião do Requerente, *“a inscrição dos prédios em propriedade total, quando constituídos por partes, andares ou divisões susceptíveis de utilização independente obedece às mesmas regras de inscrição dos prédios constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI liquidado individualmente em relação a cada uma das partes*.

Como o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI é o valor de cada andar/divisão, então, por força do que dispõe a verba 28 da TGIS, tal significa que o valor

patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação do Imposto de Selo é também o valor de cada andar/divisão”.

27. Concluindo o Requerente que, *“o critério de incidência do novo IS é o mesmo, i.e., recai sobre o VPT de cada andar/parte/divisão”.*

28. Para o Requerente, *“fiscalmente, não há diferenças de tratamento entre um prédio constituído em propriedade horizontal e um prédio em propriedade total com andares/partes/divisões susceptíveis de utilização independente: são ambos tratados como uma mesma realidade, na medida em que cada parte ou fracção é tratada como uma unidade económica e uma unidade susceptível de ocupação independente”.*

29. Pelo que, o Requerente considera que a ATA *“faz errada interpretação e aplicação da verba 28 da TGIS conjugada com o art. 6º da Lei 55º/2012 e o art. 12º/3 do CIMI; o acto está eivado de vício de violação da lei, por erro nos pressupostos”,* estando a pôr em causa, nomeadamente, os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

30. Adicionalmente, cumpre referir que, de acordo com o Requerente, as liquidações que ora se impugnam incidiram sobre divisões, à data, afectas a serviços (i.e., sem afectação habitacional), tal como previamente se ilustrou.

31. De facto, citando o Requerente, *“ou seja, a AT excluía da liquidação de Imposto quer as garagens (...) quer as divisões afectas a serviços”.*

32. Com o propósito de fundamentar o seu pedido, o Requerente faz referência às decisões arbitrais n.ºs 50/2013-T, 132/2013-T e 218/2013-T as quais, no seu entendimento, versam sobre a mesma temática, indo ao encontro do seu ponto de vista.

33. Dessa forma, o Requerente solicitou que fossem anuladas as aludidas notas de liquidação e, conseqüentemente, lhe fossem reembolsados os pagamentos anteriormente efectuados, no montante total de € 14.661,52.

34. Paralelamente, pediu também que àquele montante fossem acrescidos juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (“LGT”).

35. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, em síntese, alegou o seguinte:

36. O pedido do Requerente falece de sustentação legal, *“pois muito embora a liquidação do IS, nas situações previstas na verba nº 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações, a saber aqueles em que, como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões susceptíveis de utilização independente não são havias como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme nº 4 do art. 2º do CIMI”*.

37. Com efeito, na opinião da Requerida, o legislador pretendeu tributar, com a Verba nº 28 da TGIS, os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária.

38. Dessa forma, no entendimento da Requerida, encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, o mesmo não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal possa atribuir, individualmente, a qualificação de prédio, devendo, dessa forma, ser tributadas com um todo (i.e., enquanto um único prédio).

39. Paralelamente, a Requerida afirma não compreender porque é que o Requerente considera que a presente situação resulta numa violação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

40. De facto, para aquela, a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos diferenciados, pelo que, nas suas palavras, *“não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente”*.

41. Por outro lado, quanto ao princípio da capacidade contributiva (cuja violação também foi suscitada pelo Requerente), entende a ATA que, encontrando-se legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, e sendo a sua aplicação indistinta a todos os

titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, aquele princípio se encontra plenamente respeitado.

42. Em conclusão, solicita a Requerida que o presente pedido de declaração de ilegalidade, cujo propósito se consubstancia na anulação das liquidações controvertidas, seja julgado improcedente, absolvendo-se a mesma do pedido, afirmando, igualmente, que à data da ocorrência do facto tributário, as fracções em discussão estavam afectas a habitação e não a serviços.

C) Apreciação do tribunal

43. A título introdutório, cumpre referir que, no entendimento do presente tribunal, e tendo em consideração o quadro jurídico previamente apresentado, a proposição normativa essencial a ter em consideração para a decisão do caso é a que resulta da Verba n.º 28 da TGIS.

44. Refira-se, igualmente, que, aos olhos do tribunal arbitral, a questão decidenda prende-se, exclusivamente, com matéria de direito, nomeadamente compreender, para efeitos da aplicação da aludida verba, qual o VPT relevante.

45. Em primeiro lugar, esclareça-se que é claro, à letra da lei, que o VPT a considerar, para efeitos da aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, só pode ser o que é apurado no âmbito do Código do IMI.

46. É, aliás, isto que nos diz, *ipsis verbis*, a referida verba “(...) 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”.

47. Assim sendo, atente-se, uma vez mais, ao que decorre do artigo 2.º, n.º 4 do Código do IMI que nos diz que “*para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio*”.

48. Reforçado, não obstante, pelo artigo 12.º, n.º 3 do mesmo Código, o qual estabelece que “*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado*

separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário”.

49. Conclui-se, assim, que, para efeitos do cálculo do IMI a pagar, o VPT é considerado, individualmente, para cada andar ou parte susceptível de utilização independente.

50. E se este é o método de apuramento seguido para o IMI, terá necessariamente que ser o modelo igualmente aplicado no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS, nos termos que *supra* se explanaram.

51. Não obstante, e caso as dúvidas suscitadas ainda subsistam, o presente tribunal apoia-se em algumas decisões arbitrais previamente proferidas, que abordaram o assunto em análise.

52. Assim, primeiramente, atentemos na decisão n.º 50/2013-T, de 29 de Outubro, decisão inclusivamente indicada pelo Requerente, que dispõe o seguinte.

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

A norma de incidência refere-se, pois, a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT aos termos do disposto no artigo 38º e seguintes do mesmo código.

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»” (sublinhado nosso).

54. 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, 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.

55. 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.

56. 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.

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

58. Com efeito, esta (ATA) também emitiu notas de liquidação individualizadas, referentes a cada um 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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.

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

64. 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.

65. 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, decisão referida pelo Requerente, e 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).

Acréscie 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" (sublinhado nosso).

66. 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.

67. 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, o objectivos subjacentes ao aditamento da aludida verba.

68. “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 (2ª), 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».

69. 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).

70. 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”.

71. 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.

72. 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”*.

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

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

75. 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.

76. 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.

77. 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.

78. 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).

79. 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.

80. 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 103º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

81. No caso em apreço, o prédio em causa encontrava-se, à data relevante dos factos, constituído em propriedade total e tinha 15 fracções com utilização independente, como resulta dos documentos apensados pelo Requerente.

82. 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.

83. Paralelamente, e no que respeita à afectação das fracções que, nos termos previamente mencionados, foi, também, objecto de discórdia entre o Requerente e a Requerida, o presente tribunal opta por não prosseguir com a sua análise, uma vez que a mesma, face ao entendimento exposto *supra*, deixa de ser relevante.

V. Decisão

84. Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal e anular as liquidações de IS *supra* mencionadas, por referência aos exercícios de 2012 e 2013, das quais resultou imposto a pagar no montante de € 14.661,52 (o qual deverá ser agora reembolsado), respeitante à tributação de prédios urbanos com VPT igual ou superior a €1.000.000, nos termos do disposto na Verba n.º 28 da TGIS;

B) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do CPPT, no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre a quantia paga em excesso (i.e. € 14.661,52), desde o dia em que

foram pagas as liquidações mencionadas *supra* e até o integral reembolso do montante referido; e

C) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor do processo

85. Fixa-se o valor do processo em € 14.661,52, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

86. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 31 de Março de 2015

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)