

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 414/2015-T**

**Tema: IS - Verba n.º 28 da TGIS; propriedade vertical**

## Decisão Arbitral

### I. Relatório

1. A..., CRL (doravante “Requerente”), com o número de identificação fiscal (“NIF”) ... com residência fiscal na rua..., n.º..., em Lisboa, apresentou, no dia 7 de julho de 2015, 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 declarados ilegais os atos de liquidação de Imposto do Selo (“IS”) expostos *infra*, no valor global de € 11.536,07 (*vide* tabela *infra*), por referência ao exercício de 2014, respetivamente;

N.º da liquidação	Fração	VPT da fração (em Euros)	Ano do imposto	Prestação única (em Euros)	IS a pagar (em Euros)
2015	R/C	222.149,50	2014	2.221,50	2.221,50
2015	1.º	230.055,25	2014	2.300,55	2.300,55
2015	2.º	232.389,63	2014	2.323,90	2.323,90
2015	3.º	232.234,00	2014	2.322,34	2.322,34
2015	4.º	236.778,25	2014	2.367,78	2.367,78
<b>Total</b>		<b>1.153.606,63</b>		<b>11.536,07</b>	<b>11.536,07</b>

Sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

#### A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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 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 28 de agosto de 2015.

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 14 de setembro de 2015.

#### *B) História processual*

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou a declaração de ilegalidade das liquidações de IS mencionadas *supra*, respeitantes ao ano de 2014, por referência a um prédio urbano, constituído em propriedade total, *sito* na Av. da..., n.º..., inscrito com artigo matricial n.º ... na Conservatória de Registo Predial de Lisboa, na ficha .../2005..., sob o n.º... .

5. A AT 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 21 de janeiro 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 AT, 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 final de fevereiro de 2016.

8. No âmbito do despacho, solicitou igualmente às partes para apresentar as suas alegações finais. Nesse sentido, importa salientar que a Requerente apresentou as aludidas alegações fora de prazo (10 dias), não sendo as mesmas, como tal, consideradas, e a Requerida optou por não se pronunciar.

9. 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.

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

## **II. Questão a decidir**

11. 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”).

12. Ou seja, visa o presente tribunal aferir se 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 frações autónomas.

## **III. Decisão da matéria de facto e sua motivação**

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

- I. A Requerente é a proprietária de um prédio urbano, constituído em propriedade total, *sito* na Av. da..., n.º..., inscrito com artigo matricial n.º ...na Conservatória de Registo Predial de Lisboa, na ficha .../2005..., sob o n.º... .
- II. O prédio mencionado *supra* é constituído por 5 frações suscetíveis de utilização independente, destinadas à habitação.
- III. A Requerente recebeu, por respeito ao exercício de 2014, e em resultado do exposto na Verba n.º 28 da TGIS, as notas de liquidação da AT, mencionadas *supra*, no montante total de € 11.536,07.

14. 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.

15. Em paralelo, importa salientar que não se deu como provada a garantia bancária suportada pela Requerente, no valor de € 1.600, nos termos indicados na respetiva petição inicial.

#### **IV. Do Direito**

##### *A) Quadro jurídico*

16. 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.

17. 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 (“IMI”) (...), 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%.”*

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 Código do IMI”*, 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 Código do IMI”*.

19. Neste contexto, e tendo em consideração a indicação *supra*, debruçemo-nos, agora, sobre o Código do IMI.

20. Primeiramente, atente-se ao artigo 2.º, n.º 4 do Código do IMI que nos diz que *“para efeitos deste imposto, cada fração 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 respetivo 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 frações autónomas não se

encontra constituída, o VPT, para efeitos da Verba n.º 28 da TGIS, é calculado, individualmente, por fração susceptível de ser utilizada autonomamente, ou, alternativamente, apurado mediante o somatório dos VPTs daquelas frações.

*B) Argumentos das partes*

23. Em síntese, a Requerente fundamenta o seu pedido com base nos seguintes argumentos:

24. Primeiramente, entende que o escopo do n.º 2 do artigo 7.º do Código do IMI, “*visa determinar, em caso de dúvida, o valor tributável dos prédios urbanos quando as partes são enquadráveis em mais do que uma das espécies legais, a saber: habitacionais; comerciais industriais ou para serviços; terreno para construção ou outros (...)*”.

*Ora quando as partes forem enquadráveis em mais do que uma das espécies legais (...) o VPT, determina-se da seguinte maneira «caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes (...)*».

*A contrario sensu, devemos entender que quando as partes forem enquadráveis em apenas uma espécie legal (...), o prédio deve ser avaliado e conseqüentemente tributado no seu todo.*

*(...)*

*Tendo em conta a norma que AT pretende aplicar (...) e as regras de interpretação da Lei Fiscal, compete referir que esta norma vale apenas para quando estiver em causa um prédio urbano em que as partes / fogos susceptíveis de utilização independente tiverem diferentes espécies de afetação, não sendo possível interpretar extensivamente a parte final da norma – leia-se: «sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes» - aos casos em que as partes susceptíveis de utilização independente são destinadas à mesma espécie de afetação, ou seja, no caso concreto, à habitação.*

*Cai, assim, por terra a inclusão deste imóvel nas normas de incidência”.*

25. Em paralelo, a Requerente considera também que a lei se encontra a ser inconstitucionalmente interpretada, violando, nomeadamente, o princípio da igualdade e da repartição justa da riqueza.

26. Na sua opinião, *“a desigualdade surge por via da aplicação do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IMI que diz que cada fração, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.*

27. Com efeito, *“interpretação que leve à tributação dos prédios em propriedade total é manifestamente inconstitucional por clara violação do princípio da igualdade e da repartição justa da riqueza, já para não falar dos resultados absurdos a que conduz.*

(...)

*Temos a convicção, pelas razões aduzidas, que não foi essa a vontade do legislador no momento da criação da norma uma vez que duas relações jurídicas fiscais iguais (sujeito passivo e objeto da tributação) não podem dar origem a uma tributação diferente”.*

28. A Requerente chama ainda atenção para a *“diferença de critério adotado entre IMI e IS face à aplicação das mesmas normas legais e da aplicação de uma «verba única» à mesma realidade.*

*(...) a Requerida usa e abusa da lei a seu bel-prazer, esquecendo-se que os procedimentos estabelecidos pela AT para avaliar e tributar em sede de IMI os prédios, andar a andar – e assim obter um valor muito mais alto para cada andar, porque leva em consideração as especificidades de cada um, do que se fosse avaliar o prédio como um todo único – não podem ser postos de parte quando quer aplicar o IS”.*

29. Por último, entende ainda a Requerente que, por força do Estatuto dos Benefícios Fiscais (“EBF”), esta deveria estar automaticamente isenta de IS, já que é uma cooperativa.

30. A este respeito, a Requerente chama a atenção para o facto de que, *“de acordo com o n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF «as cooperativas estão isentas de IS sobre os atos,*

*contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões de bens, quando este imposto constitua seu encargo.*

*Salvo melhor opinião, parece-nos que este é um benefício de reconhecimento automático pois, tal como prescreve o n.º 1 do artigo 5.º do EBF, decorre direta e imediatamente da lei, ao contrário do que acontece com muitos outros (...)*”.

31. A Requerente termina o seu pedido solicitando que lhe seja concedida uma indemnização, a suportar pela Requerida, no valor de € 4.300, correspondente à garantia suportada para evitar que fosse desencadeado o processo de execução fiscal (€ 1.600) e, bem assim, aos honorários pagos ao advogado (€ 2.700, acrescido de Imposto sobre o Valor Acrescido).

32. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, defendeu que *“a AT tem reiterado o entendimento que se o edifício for constituído em propriedade horizontal com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente (propriedade dita total), integra o conceito jurídico tributário de «prédio», ou seja, uma única unidade, e o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afetação habitacional, e sendo este igual ou superior a € 1.000.000, há sujeição ao IS da Verba n.º 28 da TGIS.*

*Dito de outro modo, para um prédio não constituído em regime de propriedade horizontal, o critério para a determinação da incidência de IS é o valor patrimonial global das frações e outras divisões destinadas à habitação”.*

33. Para a Requerida, preconizar um entendimento contrário ao exposto *supra*, *“é confundir realidades teleologicamente distintas, a propriedade total, por um lado, e a propriedade horizontal, por outro, cuja destrição encontra desde logo o seu fundamento no direito civil”.*

34. Recorrendo à doutrina para suportar o seu entendimento, a Requerida defende que *“a Requerente, para efeitos de IMI e também de IS, por força da redação da referida verba, não é proprietária de frações autónomas, mas sim de um único prédio, considerando a AT*



*que este é o entendimento que melhor se coaduna com o princípio da legalidade insito no artigo 8.º da Lei Geral Tributária (“LGT”).*

35. Entende assim a Requerida que as liquidações por si promovidas resultam de uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos, pedindo, dessa forma, que a pretensão aduzida seja julgada improcedente e esta absolvida do pedido.

36. Por último, e relativamente ao pedido de indemnização, nos termos referidos *supra*, entende a Requerida que a Requerente não apresenta provas que sustentem o valor reclamado.

37. Ademais, considera ainda que *“o pedido não deve ser formulado nesta sede, mas antes em sede de execução de Julgado, caso a pretensão do Requerente obtenha o vencimento nos autos e a Requerida não cumpra o julgado no respetivo prazo legal”*.

#### *C) Apreciação do tribunal*

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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 (...), seja igual ou superior a €1.000.000,00”*.

42. 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 fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*.

43. 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”*.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. Assim, primeiramente, atentemos na decisão n.º 50/2013-T, de 29 de outubro, que dispõe o seguinte.

48. *“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 IS, aditado pela referida Lei, dispõe que «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o Código do IMI.*

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

*Consultado o Código do IMI 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»” (sublinhado nosso).*

49. 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.

50. 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.

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

52. E, mais se diga, que foi esse inclusive o entendimento adotado pela AT.

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

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

55. 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.

56. Resumindo, o critério estabelecido pela AT, 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.

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

58. 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.

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

60. 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 Código do IMI, uma justificação para essa particular diferenciação.*

*Note-se, exemplarmente, o que diz o artigo 12.º, n.º 3, do Código do IMI: 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 Código do IMI, 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 frações 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 frações 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 frações 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 frações 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 frações 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).*

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

62. 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.

63. *“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 IS 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»*”.

64. 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 frações autónomas, suscetíveis 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).

65. 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 Código do IMI”*.

66. 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.

67. 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”*.

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

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

70. Refira-se que a própria AT 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.

71. 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.

72. 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  
a  
€ 1.000.000,00.

73. Não podendo 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 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).

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

75. De facto, não pode a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

76. No caso em apreço, o prédio em causa encontrava-se, à data relevante dos factos, constituído em propriedade total e tinha 5 frações com utilização independente, como resulta dos documentos apensados pela Requerente.

77. Dado que nenhuma dessas frações, individualmente considerada, 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.

78. Tendo em consideração o exposto *supra*, não parece necessário, na opinião do presente tribunal, analisar as outras questões levantadas pela Requerente para sustentar a ilegalidade das liquidações elencadas *supra*.

79. Contudo, importa, num outro prisma, analisar o pedido de indemnização solicitado pela Requerente, referente à garantia bancária constituída (a qual, no seu entendimento, é indevida) e, bem assim, aos honorários por si suportados com o advogado.

80. No que respeita à garantia, atentemos na decisão arbitral relativa ao processo n.º 21/2015-T, de 14 de julho, cujo entendimento o presente tribunal acolhe.

*“O Requerente apresenta igualmente um pedido de indemnização pela prestação indevida de garantia.*

*Pedidos deste teor não constituem novidade no CAAD, havendo várias decisões no sentido de admitir a sua cognoscibilidade pelos tribunais arbitrais. Como se deixou já dito em termos sumários, também este tribunal arbitral entende poder conhecer desse pedido.*

*A alínea b) do n.º 1 do RJAT dispõe que «a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito».*

*Não se ignora que a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril, na base da qual foi aprovado o RJAT, determina que o processo arbitral tributário constitua um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.*

*Ainda que as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 2.º do RJAT fundem a competência dos tribunais arbitrais em «declarações de ilegalidade», parece razoável o entendimento*

*segundo o qual se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo certo que nos processos de impugnação judicial, para além da anulação de atos tributários, podem ser apreciados pedidos de indemnização, sejam eles relativos a juros indemnizatórios ou à prestação indevida de garantias.*

*Com efeito, o princípio da cognoscibilidade dos pedidos de indemnização, em reclamação graciosa ou em processo judicial, justifica-se sempre que o dano que se pretende ver ressarcido resulte de facto imputável à AT. Manifestações desse princípio podemos encontrar no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) e no n.º 4 do art.º 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”).*

*Especificamente sobre a indemnização em caso de garantia indevida se refere o artigo 171.º do CPPT, resultando claro dessa disposição que se pode conhecer do pedido de indemnização no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda, o que se impõe por razões de economia processual, já que o direito à indemnização por garantia indevidamente prestada depende do que se decida sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação. Assim, forçoso é concluir que também o processo arbitral deve ser tido como adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.*

*O regime do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada consta, como bem refere o Requerente, do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:*

*Artigo 53.º*

*Garantia em caso de prestação indevida*

*1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.*

2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.

(...)

No caso *sub judice*, como se disse, os atos de liquidação controvertidos são ilegais, uma vez que as normas em que se baseiam não se mostram aplicáveis à factualidade dos autos, erro que não pode deixar de ser imputável à Requerida já que as ditas liquidações são da sua exclusiva iniciativa e responsabilidade.

Contudo, não pode o tribunal arbitral condenar a Requerida a pagar ao Requerente uma indemnização que visa ressarcir-lo de danos que não quantifica nem sequer, em sentido próprio, alega”.

81. Em conclusão, considera o presente tribunal que, à semelhança do que *supra* se citou, a Requerente terá direito a uma indemnização por garantia indevida.

82. Não obstante, não tendo a Requerente feito prova do valor suportado, não poderá o presente tribunal decidir-se pela condenação da Requerida no pagamento da aludida indemnização.

83. Neste sentido, poderá a Requerente, caso entenda relevante, e nos termos do artigo 53.º da LGT, solicitar autonomamente a indemnização previamente referida.

84. Por outro lado, no que se refere, em específico, à parte da indemnização respeitante aos honorários incorridos com o advogado, importa salientar que a sua apreciação não se encontra no âmbito das competências do presente tribunal o qual, tal como previamente se

referiu, apenas poderá debruçar-se sobre indemnizações relacionadas com juros compensatórios e / ou garantias bancárias indevidas.

## **V. Decisão**

85. 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 ao exercício de 2014, das quais resultou imposto a pagar no montante de € 11.536,07, 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) Julgar improcedente o pedido de indemnização por respeito à garantia constituída, nos termos previamente mencionados; e

C) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## **VI. Valor do processo**

86. Fixa-se o valor do processo em € 11.536,07, 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**

87. 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, 23 de fevereiro de 2016

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)