

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 310/2015-T

Tema: Verba n.º 28 da TGIS / Propriedade vertical

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A..., S.A. (doravante “Requerente”), com o número de identificação fiscal (“NIF”) ..., com residência fiscal na Av. ..., n.º ..., ..., Lisboa, apresentou, no dia 15 de maio 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”), no valor global de € 10.603 (*vide* tabela *infra*);

N.º da liquidação	Fração	VPT da fração (em Euros)	A no do imposto	1.ª prestação (em Euros)	IS total a pagar (em Euros)
2015	1.º Dto.	101.000	2014	336,68	1.010,00
2015	1.º Esq.	92.550	2014	308,50	925,50
2015	2.º Dto.	101.000	2014	336,68	1.010,00
2015	2.º Esq.	92.550	2014	308,50	925,50
2015	3.º Dto.	101.000	2014	336,68	1.010,00
2015	3.º Esq.	92.550	2014	308,50	925,50
2015	4.º Dto.	101.000	2014	336,68	1.010,00
2015	4.º Esq.	92.550	2014	308,50	925,50
2015	AF Dto.	101.000	2014	336,68	1.010,00
2015	AF Esq.	92.550	2014	308,50	925,50
2015	R/C Dto.	92.550	2014	308,50	925,50
Total		1.060.300		3.534,40	10.603,00

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 13 de julho 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 29 de julho 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. ..., n.º ..., n.º ..., n.º ... e n.º ..., em Lisboa, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana da freguesia das Avenidas Novas sob o artigo matricial n.º

5. Note-se que, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral referido *supra*, a Requerente já tinha pago as liquidações de imposto referentes à 1.ª prestação de IS, no montante global de € 3.534,40.

6. Em paralelo, no dia 3 de agosto de 2015, a Requerente, mediante apresentação de requerimento, informou o presente tribunal do pagamento das notas de liquidação respeitantes à 2.ª prestação de IS, no valor global de € 3.534,30.

7. 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 atos tributários em análise, por não violarem qualquer preceito legal ou constitucional, fossem mantidos.

8. Por despacho de 6 de novembro 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.

9. 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 respetivos articulados, e fixou como prazo para a decisão arbitral o dia 11 de dezembro de 2015.

10. No âmbito das alegações finais escritas, a AT, para além de reafirmar a sua posição, trouxe à discussão um Acórdão do Tribunal Constitucional, o Acórdão n.º 590/2015, de 11 de novembro, o qual, no seu entendimento, era pertinente para o caso em apreço.

11. Por sua vez a Requerente, no âmbito das respetivas alegações finais, limitou-se a reforçar a perspetiva já anteriormente defendida (aquando da submissão do pedido de pronúncia arbitral).

12. 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 exceções, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

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

II. Questão a decidir

14. 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 suscetíveis de utilização independente (e com afetação 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”).

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

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

16. 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. ..., n.º ..., n.º ..., n.º ... e n.º ..., em Lisboa, o qual se encontra inscrito na matriz predial urbana da freguesia das Avenidas Novas sob o artigo n.º ..., com 12 andares suscetíveis de utilização independente, um VPT total de € 1.171.520 e seguinte descrição, no âmbito da respetiva caderneta, *“prédio de estilização moderna composto de R/C, 1.º, 2.º, 3.º e 4.º andares (...). Construção moderna, modesta, bem conservada (...). N.º de andares ou divisões com utiliz. Independente: 12 (...).”*

II. Das 12 divisões, 11 possuem uma afetação habitacional (tal como detalhado *supra*), perfazendo a soma dos respetivos VPTs individuais um total de € 1.060.300.

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 € 10.603.

IV. A Requerente, à data da interposição do pedido de constituição de tribunal arbitral, tinha já recebido e procedido ao pagamento da 1.^a prestação de IS.

V. No dia 18 de junho de 2015, a Requerente foi igualmente notificada para proceder ao pagamento da 2.^a prestação das referidas notificações, que o fez, no valor global de € 3.534,30.

17. 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.

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

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

19. 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.

20. A sujeição a IS dos prédios com afetação habitacional resultou do aditamento da Verba n.º 28 à TGIS, efetuado 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 afetação habitacional – 1%

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

21. 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”*.

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

23. 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”*.

24. Por sua vez, o n.º 3 do artigo 12.º do Código do IMI, estabelece que *“cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”*.

25. 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 suscetível de ser utilizada autonomamente, ou, alternativamente, apurado mediante o somatório dos VPTs daquelas frações.

B) Argumentos das partes

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

27. Relativamente às liquidações mencionadas *supra*, entende a Requerente que, uma vez que o prédio em questão reúne, no seu entendimento, as condições necessárias à constituição da propriedade horizontal, o apuramento do respectivo VPT, para efeitos da aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, deverá ser feito individualmente (ou seja, por fracção autónoma) e não, como a AT pretende, pelo seu VPT global (que só poderia ser contabilizado, através da soma dos VPTs individuais).

28. A Requerente começa por afirmar que, tal como já tinha acontecido por respeito a 2012 e a 2013, a AT, baseando-se na Verba n.º 28.1 da TGIS, veio exigir o pagamento de IS.

29. Considerando que tal exigência se *“configura desconforme com a realidade normativa, subvertendo o sentido da lei”*.

30. A Requerente lembrou, igualmente, que, no âmbito da decisão arbitral referente ao processo n.º 387/2014-T, de 15 de dezembro, se tinha, por respeito ao presente imóvel, declarado ilegais as liquidações de IS, nos termos da Verba n.º 28.1 da TGIS, referentes a 2012 e 2013.

31. Ora, para a Requerente, é de fácil constatação que cada uma das divisões do imóvel anteriormente mencionado tem um VPT inferior a um milhão de euros, e uma guia de liquidação diferenciada, *“tudo porque a inscrição na matriz de imóveis em propriedade total, constituída por partes suscetíveis de utilização independente, obedece às mesmas regras da inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal”*.

32. Pelo que, no entendimento desta, há *“uma manifesta desproporcionalidade na liquidação, porquanto um imóvel que per si tem um VPT superior a um milhão de euros terá o mesmo tratamento que um prédio nas condições do imóvel em apreço”*.

33. Já que, *“para efeitos da tributação no que toca à Verba n.º 28.1 da TGIS não pode a AT considerar como valor de referência o valor total do prédio, nas partes que lhe convém”*.

34. Considerando, desta forma, que *“a cobrança da IS nos termos apresentados pela AT viola o espírito da lei, indo em sentido oposto à vontade real do legislador, pois o que se visava, única e exclusivamente, era uma tributação sobre o património considerado de luxo, o que não corresponde, de todo, ao presente caso”*.

35. A Requerente aponta, nomeadamente, para a designação que consta da caderneta predial do aludido imóvel, onde se pode ver que a mesma classifica o prédio como uma construção modesta, *“sendo, portanto, o total oposto de bem de luxo, pelo que deveria a AT rever os seus conceitos”*.

36. No âmbito do seu pedido, a Requerente faz ainda referência a duas decisões arbitrais, relativas aos processos n.ºs 50/2013-T e 218/2013-T, respetivamente, considerando que as mesmas se aplicam ao presente caso.

37. Em conclusão, solicita a Requerente a anulação das notas de liquidação mencionadas *supra* (e pagas), referentes à 1.ª e 2.ª prestações das liquidações de IS, e, bem assim, as futuras notas de liquidação respeitantes à 3.ª prestação (isto é, a anulação da liquidação como um todo).

38. Paralelamente, solicitou também o pagamento de juros indemnizatórios, por respeito ao montante já pago a título de IS.

39. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, questionou, em primeiro lugar, o valor da causa, solicitando a sua correção, já que, no seu entendimento, não poderá *“ser sindicada a legalidade de atos futuros e dos quais a Requerente não foi ainda sequer notificada”*.

40. Paralelamente, entende a Requerida que a Requerente está a tentar impugnar uma liquidação que resulta da aplicação direta da norma legal, que se traduz em elementos objetivos, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.

41. Com efeito, no seu entendimento, um prédio em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por frações autónomas, ou seja, vários prédios, pelo que, quanto à liquidação de IMI, e subsidiariamente de IS, *“o VPT que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o VPT que a ora Requerente define como valor global”*.

42. Quanto à violação do princípio da legalidade, entende a Requerida que a tese defendida pela Requerente falece de sustentação legal, *“pois muito embora a liquidação de IS, nas situações previstas na Verba n.º 28.1 da TGIS, se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspetos 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 suscetíveis de utilização independente (muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte suscetível de utilização independente) para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois que, as divisões suscetíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as frações autónomas no regime de propriedade horizontal conforme n.º 4 do art. 2.º do CIMI”*.

43. Concluindo, relativamente àquele ponto, que o legislador quis tributar, com a Verba n.º 28.1 da TGIS, os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária.

44. No que se refere à violação do princípio de igualdade tributária, entende a Requerida, que a Verba n.º 28.1 da TGIS *“não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, ou entre prédios com afetação habitacional e prédios com outras afetações”*.

45. De facto, para a Requerida, a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados e, *“a lei fiscal respeita-os!”*.

46. Por último, já no âmbito do princípio da capacidade contributiva, entende a Requerida que a referida tributação obedece *“ao critério da adequação, na exata medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode ser de todo ignorado”*.

47. 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.

48. No âmbito das suas alegações finais, a Requerida traz ainda à discussão o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 590/2015, de 11 de novembro, já que o mesmo, na sua opinião, é pertinente para o caso em apreço, nomeadamente no que respeita à inconstitucionalidade da norma contida na Verba n.º 28 da TGIS.

49. *“Aliás, e relativamente à inexistência de qualquer inconstitucionalidade da norma, designadamente por alegada ofensa dos princípios da ilegalidade tributária, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, não pode a AT deixar de juntar um douto acórdão do Tribunal Constitucional, recentíssimo, e de que a AT foi notificada a 13.11.2015, e proferido na sequência do recurso interposto pela Requerente do Processo n.º 219/2013 do CAAD”*.

C) Apreciação do tribunal

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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”.

54. 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”.

55. Reforçado, não obstante, pelo artigo 12.º, n.º 3 do mesmo Código, o qual estabelece que “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respetivo valor patrimonial tributário”.

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

57. 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.

58. 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.

59. Assim, primeiramente, atentemos na decisão n.º 50/2013-T, de 29 de outubro, mencionada igualmente pela Requerente, e que dispõe o seguinte.

60. *“A Lei n.º 55-A/2012 nada diz quanto à qualificação dos conceitos em presença, nomeadamente, quanto ao conceito de «prédio com afetação 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 ótica 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 efetuada 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).

61. 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 respetivo 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.

62. 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.

63. 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.

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

65. 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.

66. 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.

67. 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.

68. 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.

69. 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.

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

71. 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.

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

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

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

Note-se, exemplarmente, o que diz o artigo 12.º, n.º 3, do CIMI: cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo 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 afetação 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 objetivos 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 exatas 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 respetivos 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 afetação 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 atos de liquidação impugnados pelo requerente" (sublinhado nosso).

73. Um último ponto que interessa destacar (não obstante o prévio enquadramento ser bastante para reconhecer a ilegalidade dos atos 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.

74. 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 objetivos subjacentes ao aditamento da aludida verba.

75. “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 efetiva 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 afetação 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 afetação 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 efetivamente 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».

76. 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).

77. 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”.

78. 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.

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

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

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

82. 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.

83. 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.

84. 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.

85. 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).

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

87. 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 103º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

88. No caso em apreço, o prédio em causa encontrava-se, à data relevante dos factos, constituído em propriedade total e tinha 12 frações com utilização independente, como resulta dos documentos apensados pela Requerente, 11 das quais com afetação habitacional.

89. 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.

90. No âmbito das suas alegações finais, a AT apensou ao presente processo um Acórdão do Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 590/2015, de 11 de novembro), no qual foi preterida a suposta inconstitucionalidade da norma contida na Verba n.º 28 da TGIS, suscitada por um contribuinte.

91. Ora, neste sentido, a AT considera que aquela jurisprudência tem especial relevância para o caso apreço, apoiando-se na mesma para reforçar o entendimento que a sua prática *supra* descrita é totalmente legal e conforme à constituição.

92. Com efeito, este tribunal também não pretende (nem pode) aferir a constitucionalidade da referida norma.

93. Todavia, o que se encontra atualmente em discussão não é a eventual inconstitucionalidade da Verba n.º 28 da TGIS mas, alternativamente, a ilegalidade do comportamento discriminatório da AT que, de forma totalmente discricionária, dá um tratamento diferenciado aos prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total.

94. E, nesse sentido, o aludido Acórdão, no entendimento do presente tribunal, perde a sua relevância no caso concreto (já que o mesmo versa sobre a inconstitucionalidade da norma em abstrato e não sobre a aplicação da mesma por parte da AT).

95. Num outro prisma, importa, naturalmente, analisar a questão prévia levantada pela AT.

96. Com efeito, entende a AT que a Requerente não poderá solicitar a impugnação de “atos futuros e dos quais a Requerente não foi ainda sequer notificada”.

97. A este título, relembra o presente tribunal que as notas de liquidação emitidas pela AT, não obstante respeitarem a prestações individualmente consideradas, trazem o valor total de IS a pagar, por respeito a determinado ano (neste caso, 2014).

98. Neste sentido, a Requerente, e demais sujeitos passivos, têm conhecimento, *ab initio*, do valor total de IS a pagar.

99. Ademais, a Requerente juntou, já constituído o presente tribunal, requerimento a solicitar que fossem apensadas ao processo as notas de liquidação recebidas, por referência à 2.^a prestação, e, conseqüentemente, pagas (no valor global de € 3.534,30).

100. Ora, havendo o aludido conhecimento, e elaborando a Requerente um pedido que seja extensível às três prestações de IS, não poderá o presente tribunal abster-se de considerar a liquidação como um todo, sendo de proceder o respetivo pedido relativamente ao valor total da liquidação.

V. Decisão

101. 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 2014, dos quais resultou imposto a pagar no montante de € 10.603 (parte do qual, € 7.068,70), por já

ter sido pago, 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. € 7.068,70), 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

102. Fixa-se o valor do processo em € 10.603, 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

103. 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, 10 de dezembro de 2015

O Árbitro

Sérgio Santos Pereira

(Sérgio Santos Pereira)