

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 256/2016-T

Tema: IS – Verba n.º 28 da TGIS; Propriedade vertical.

Decisão Arbitral

I. Relatório

1. A... (doravante “Requerente”), com o número de identificação fiscal ... e residência fiscal na Rua ..., n.º..., ...-... Linda-a-Velha, apresentou, no dia 5 de maio de 2016, 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 de Imposto do Selo (“IS”) seguidamente expostas, no valor global de € 10.862,30 (*vide* tabela *infra*);

(Valores em Euros)

Identificação da fração	Valor Patrimonial Tributário da fração	1.ª prestação de IS	Total de IS devido
-RCE	35.980,00	179,90	359,80
-RCF	38.050,00	190,25	380,50
-1.ºD	68.630,00	226,78	686,30
-1.ºE	78.910,00	263,04	789,10
-1.ºF	54.900,00	183,00	549,00
-2.ºD	68.630,00	226,78	686,30
-2.ºE	78.910,00	263,04	789,10
-2.ºF	54.900,00	183,00	549,00
-3.ºD	68.630,00	226,78	686,30
-3.ºE	78.910,00	263,04	789,10
-3.ºF	54.900,00	183,00	549,00
-4.ºD	68.630,00	226,78	686,30
-4.ºE	78.910,00	263,04	789,10
-4.ºF	54.900,00	183,00	549,00
-5.ºD	68.630,00	226,78	686,30
-5.ºE	78.910,00	263,04	789,10
-5.ºF	54.900,00	183,00	549,00
Total	1.086.230,00	3.736,25	10.862,30

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 29 de junho de 2016.

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 julho de 2016.

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 2015, por referência a um prédio urbano com um Valor Patrimonial Tributário (“VPT”) de € 1.086.230, constituído em propriedade total, *sito* na Rua..., n.º..., inscrito no registo predial da freguesia do ... sob artigo... .

5. Note-se que, no âmbito do pedido de pronúncia arbitral referido *supra*, a Requerente já pagou os montantes referentes à 1.ª prestação de IS, no montante global de € 3.736,25.

6. A AT apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, em primeiro lugar, por exceção, já que, no seu entendimento, os tribunais arbitrais não têm competência para decidir sobre o pedido elaborado pela Requerente e, também, 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.

7. No dia 30 de setembro de 2016, a Requerente apresentou um requerimento no seguimento à resposta da AT, defendendo-se da exceção dilatória evocada pela última.

8. Por despacho de 5 de dezembro de 2016, 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 limite para a emissão da decisão arbitral o dia 17 de janeiro de 2017.

10. 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 pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

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

II. Questões a decidir

12. A título prévio, e no seguimento da questão levantada pela AT, cumpre apurar se se verifica, tal como sugere a primeira, a exceção da inimpugnabilidade do ato impugnado relativamente às liquidações que a Requerente procura impugnar.

13. Neste sentido, caso venha a ser esse o entendimento do presente tribunal, o mesmo terá necessariamente que se abster de apreciar o respetivo pedido de pronúncia arbitral, devido à sua incompetência em razão da matéria, nos termos do artigo 2.º do RJAT.

14. Posteriormente, caso o *supra* não se aplique, 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 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, com um VPT de € 1.086.230, constituído em propriedade total, *sito* na Rua..., n.º..., inscrito no registo predial da freguesia do ... sob artigo ...;
- II. A Requerente recebeu, por respeito ao exercício de 2015, e em resultado do exposto na Verba n.º 28 da TGIS, as notas de liquidação da AT, mencionadas *supra*, referentes à 1.ª prestação, no montante de € 3.736,25 (montante já integralmente pago);
- III. No âmbito das liquidações recebidas, por respeito à 1.ª prestação, a Requerente pôde conhecer logo o montante global devido, a título de IS, em 2015, de € 10.862,30.

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. Dos documentos apensados ao presente processo, não se dá como provado que o valor total da liquidação de IS tenha sido € 11.232,75, tal como referido pela Requerente.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

19. Tendo em consideração o tema em discussão no presente processo, 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 (Código do IMI), 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 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”*.

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 apreciar as questões elencadas *supra* (vide **II. Questões a decidir**).

B) Argumentos das partes

26. A este respeito, a Requerente, no seu pedido, alega, inicialmente, o seguinte, “*previamente à análise da (i)legalidade dos atos contestados, dir-se-á que os atos tributários objeto dos presentes autos consistem nas liquidações de Imposto do Selo referente ao ano de 2015 e que incide sobre o imóvel sito na Rua..., n.º..., inscrito no registo predial da freguesia do ... sobre o artigo... .*

Como é sabido, as liquidações de Imposto do Selo não são autonomamente notificadas aos sujeitos passivos mas apenas as notas de cobrança (divididas em três prestações). Neste sentido, e como é jurisprudência pacífica do CAAD, deverão os contribuintes utilizar a data limite de pagamento de uma dessas prestações para efeitos de início da contagem do prazo para utilização de qualquer meio contencioso.

Tal, porém, não invalida que os atos tributários contestados e, por isso, objeto dos presentes autos, sejam as liquidações de Imposto do Selo”.

27. Posteriormente, e já na análise da questão propriamente dita, refere a Requerente que “*a sujeição ao IS contido na Verba n.º 28.1 da TGIS, é determinado pela conjugação de*

dois critérios. A afetação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000,00”.

28. Nesse sentido, *“no caso de um prédio urbano com características idênticas às descritas nos presentes autos, a sujeição a IS é determinada não pelo VPT do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um dos andares ou divisões”.*

29. Isto porque, na opinião da Requerente, o legislador não fez nenhuma distinção entre os prédios constituídos em propriedade total e em propriedade horizontal. Pelo que, *“no caso em apreço só pode relevar a verdade material subjacente ao prédio e à respetiva utilização”.*

30. Do ponto de vista da Requerente, *“a AT não pode considerar como valor de referência do novo imposto o valor total do prédio, uma vez que o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de Código do IMI, sendo este o Código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba n.º 28 da TGIS”.*

31. Em paralelo, considera a Requerente que é *“ilegal e inconstitucional considerar como valor de referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos a cada um dos andares, na medida em que se traduz numa nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade fiscal. O Legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferenciada, pois se fosse um prédio submetido ao regime da propriedade horizontal, nenhuma das frações estaria sujeita ao novo IS”.*

32. Em conclusão, peticionou então a Requerente que as liquidações previamente mencionadas fossem anuladas, *“por serem manifestamente ilegais, tudo com as legais consequências”*, designadamente o pagamento de juros indemnizatórios.

33. Adicionalmente, e já em sede de alegações finais, a Requerente veio ainda contestar a exceção levantada pela AT, considerando que *“1. Na resposta apresentada, invoca a fazenda pública a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral, referindo que a Requerente impugna «uma nota de cobrança» (1.ª prestação e não um ato tributário”. 2. Concluindo, em consequência que, tal ato, não podia ser objeto de impugnação nos*

presentes autos. (...) 6. Do mesmo modo, nos presentes autos, o ato tributário impugnado foi corretamente identificado (...) 7. O que se impugna são, efetivamente as liquidações. 8. E note-se que não podia ser de outro modo já que as liquidações não são notificadas autonomamente, mais sim através de 3 prestações”.

34. A Requerente considerou assim que a AT, no âmbito da sua resposta, terá cometido diversos lapsos, pois só assim se entende a impugnação levantada por exceção e a referência a uma decisão arbitral que, no caso em concreto, não tem qualquer relevância.

35. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, começou por considerar que *“o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, face ao disposto no artigo 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade de uma prestação do ato de liquidação, que não é em si nenhum ato tributário, não havendo qualquer dúvida, até por todos os documentos a ele juntos, que a Requerente impugna, exclusivamente, as notas de cobrança que constituem a 1.ª prestação do imposto do ano de 2015, relativo ao imóvel”.*

36. Neste sentido, a Requerida cita, de forma extensa, a decisão relativa ao processo arbitral n.º 726/2014-T, que versa no entendimento da mesma, sobre questão semelhante àquela agora apreciada no presente tribunal.

37. Na decisão mencionada *supra*, citada pela Requerida, ter-se-á concluído que *“não sendo cada uma das prestações das liquidações de IS identificadas nos autos autonomamente impugnáveis, pelos motivos antes expostos, estar-se-á perante um caso de incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação e declaração da sua ilegalidade e consequente anulação”.*

38. Desta forma, concluiu preliminarmente a Requerida que, em virtude do previamente referido, era manifesta a incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar a questão em apreço, devendo proceder a exceção por si evocada.

39. Em paralelo, e à cautela (nas suas próprias palavras), a Requerida preconizou, ainda, o seu entendimento relativamente à ilegalidade das liquidações por si emitidas, considerando que *“a AT tem reiterado o entendimento que se o edifício for constituído em propriedade*

total com partes 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 € 1.000.000,00, há sujeição a imposto do selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS.

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

40. Assim, a Requerida trouxe à colação a Informação Vinculativa emitida no âmbito do Processo 2013... – IVE n.º..., na qual se estabeleceu que “(...) 3. *Para efeitos de tributação em sede de Imposto do Selo, pela verba 28 da respetiva tabela geral, é determinante a distinção entre prédios constituídos em propriedade total e prédios constituídos em propriedade horizontal.*

(...)

4. (...) *Os prédios constituídos em propriedade total, são considerados pela sua totalidade como um único prédio.*

(...)

6. *Para efeitos de IMI e conseqüentemente para efeitos de sujeição a Imposto do Selo, verba 28 da Tabela Geral, anexa ao CIS, por remissão daquele Código, o prédio em propriedade total com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente (dita propriedade total) e o prédio em regime de propriedade horizontal, são no que respeita ao conceito de «prédio fiscal» distintos uma vez que no último caso a fração autónoma, para efeitos de IMI, integra o conceito de prédio.*

Trata-se de uma exceção à regra geral, dado que cada fração autónoma de um edifício sujeito ao regime de propriedade horizontal pertence a um titular independente, o qual é proprietário da sua fração autónoma e comproprietário das partes comuns do prédio.

7. Já relativamente ao primeiro caso (*propriedade total*) ainda que o prédio tenha partes ou divisões suscetíveis de utilização independente o conceito jurídico tributário é de que este prédio constitui uma única unidade, uma vez que a sua titularidade, sem prejuízo da compropriedade, apenas pertence a um único proprietário”.

41. Quanto à inconstitucionalidade daquela verba, a Requerida fez alusão ao Acórdão do Tribunal Constitucional prolatado a 11 de novembro de 2015, no qual se tutela 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*”.

42. No que concerne ao pagamento de juros indemnizatórios, considera a Requerida que, na senda do supra exposto, não são devidos quaisquer montantes à Requerente.

43. 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, caso a exceção por si evocada não seja considerada procedente, então que a pretensão aduzida pela Requerente seja julgada improcedente e a primeira absolvida do pedido.

C) Apreciação do tribunal

44. A título prévio, importa referir que, não se dando como provado que o valor da causa ascenda a € 11.232,75, nos termos anteriormente explanados, o referido valor deverá ser ajustado para € 10.862,30, montante que, em função dos elementos providenciados, corresponde ao total das liquidações de IS de 2015.

45. Paralelamente, cumpre ao presente tribunal analisar a exceção levantada pela Requerida no âmbito do presente processo.

46. Ora, a este respeito, atente-se nas palavras da Requerente, já anteriormente transcritas, “*como é sabido, as liquidações de Imposto do Selo não são autonomamente notificadas aos sujeitos passivos mas apenas as notas de cobrança (divididas em três prestações)*”.

Neste sentido, e como é jurisprudência pacífica do CAAD, deverão os contribuintes utilizar a data limite de pagamento de uma dessas prestações para efeitos de início da contagem do prazo para utilização de qualquer meio contencioso.

Tal, porém, não invalida que os atos tributários contestados e, por isso, objeto dos presentes autos, sejam as liquidações de Imposto do Selo.”

47. Assim, entende o presente tribunal que a exceção levantada pela AT não tem qualquer relevância na questão *subjudice*, pressupondo-se que esta tenha sido mencionada talvez por lapso.

48. Com efeito, considera-se que a Requerente indicou corretamente o ato que pretendia liquidar (a liquidação de IS), não sendo necessária qualquer aprofundamento da exceção invocada, já que a mesma não se verifica.

49. Neste contexto, não pode o presente tribunal concordar com a exceção levantada pela Requerida, considerando-se, dessa forma, competente para analisar, de seguida, o pedido da Requerente.

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 (Código do IMI), 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 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 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 uma 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 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 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 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 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. Não obstante o prévio enquadramento ser bastante para reconhecer a ilegalidade dos atos de liquidação praticados pela AT, interessa ainda destacar o 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, os 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 IS 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 Código do IMI”.

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 20 frações com utilização independente, como

resulta dos documentos apensados pela Requerente, das quais 17 tinham 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.

V. Decisão

90. Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

A) Alterar o valor da causa, fixando-a em € 10.862,30;

B) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais e anular as liquidações de IS *supra* mencionadas, por referência aos exercícios de 2015, dos quais resultou imposto a pagar no montante de € 10.862,30, 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;

C) Condenar a Requerida a reembolsar o valor de € 3.736,25, já pago pela Requerente;

D) 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, desde o dia em que foram pagas as liquidações mencionadas *supra* e até o integral reembolso do montante referido; e

E) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor do processo

91. Fixa-se o valor do processo em € 10.862,30, 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

92. 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, 11 de janeiro de 2017

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)