

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:486/2014 -T

Tema: IS – verba 28.1 TGIS

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

A, residente na Av^a ... Lisboa com o NIF ... e B, residente na Av^a ... Lisboa, com o NIF¹ ... apresentaram um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT², sendo requerida a AT³, com vista à anulação de acto tributário de liquidação de imposto de selo, do ano de 2013, incidente sobre um imóvel inscrito na matriz sob o artigo urbano n.º ... da freguesia do ... do concelho de Lisboa de que as requerentes são usufrutuárias.

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD⁴ e automaticamente notificado à AT em 16/07/2014.

3 – Nos termos e efeitos do disposto no n.º1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Exm.º Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente estipulado.

¹ Acrónimo de Número de identificação Fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

4 - O tribunal foi constituído em 16/09/2014 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT ,na redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012 de 31 de Dezembro .

5 – Com o seu pedido visam, as requerentes, a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação da verba 28 da TGIS⁵ que incidiram sobre o valor patrimonial do prédio Urbano já identificado, de que são usufrutuárias na proporção de 1 /2 para cada uma.

6- Invocam, em síntese, para o efeito o seguinte:

6.1 –Que os VPT⁶ inscritos na matriz nos termos do CIMI⁷ não são superiores a € 1 000 000,00, uma vez que respeitam a um prédio em propriedade vertical composto por andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, devendo, tal como acontece com o IMI⁸, o IS⁹ ser apurado por cada uma das partes susceptíveis de utilização independente.

6.2 – Como nenhuma delas tem VPT igual ou superior a € 1 000 000,00 não haveria lugar à liquidação do IS, previsto na verba 28º da TGIS.

6.3 - Por outro lado entendem que a forma jurídica da propriedade não pode ser determinante para a incidência do imposto, isto é um prédio em propriedade vertical e outro em propriedade horizontal, com as mesmas características, deverão ter o mesmo tratamento fiscal para efeitos de IS.

6.5 – Concluindo pela invalidade das liquidações em causa uma vez que violam não só a Lei mas a própria CRP¹⁰.

7 – Por sua vez a AT entende:

⁵ Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

⁶ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

⁷ Acrónimo de Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

⁸ Acrónimo de Imposto Municipal sobre Imóveis

⁹ Acrónimo de Imposto do Selo

¹⁰ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

7.1- Que não assiste razão à requerente uma vez que não pode haver analogia, para efeitos de liquidação do IS, entre o regime de propriedade horizontal e o regime de propriedade vertical

7.2- Refere ainda a AT que, um imóvel em propriedade total e um imóvel em propriedade horizontal, têm diferentes valorações e tributação donde decorrem diferentes efeitos jurídicos; enquanto na propriedade horizontal há uma divisão da propriedade total e autonomia de cada uma das fracções, no prédio em propriedade total há uma única realidade jurídica;

7.3 - Cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, possuindo uma descrição do prédio na sua totalidade, podendo o legislador submeter a um enquadramento jurídico discriminatório beneficiando o mais evoluído.

7-4 – Conclui que os actos tributários aqui postos em crise são legais e deverão ser mantidos na ordem jurídica por não violarem qualquer preceito legal ou constitucional.

II – SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º n.º2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Na sua resposta a AT solicitou a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e da produção de alegações.

Notificada a requerente, em 22/10/2014, para se pronunciar em 10 dias, nada disse, tendo o seu silêncio sido entendido, pelo tribunal, como não oposição ao requerido pela AT, e assim, tendo em conta o preceituado na alínea e) do artigo 16º do RJAT, o tribunal considerou desnecessária a reunião prevista no artigo 18º do aludido diploma legal, bem como a produção de alegações escritas ou orais e fixou a data para a prolação da decisão, conforme despacho de 05/11/2014.

III – FUNDAMENTAÇÃO

1 – A questão a dirimir com interesse para os autos é a seguinte:

Saber se um prédio em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional, deverá ser tributado em IS o VPT correspondente ao somatório de cada uma das partes ou divisões independentes com afectação habitacional quando igual ou superior a €1 000 000,00, ou se apenas o IS deverá incidir sobre o VPT de cada uma das partes ou divisões independentes quando, unitariamente considerado, seja igual ou superior a € 1 000 000,00;

2 – Matéria de facto

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) As requerentes são usufrutuárias na proporção de $\frac{1}{2}$ para cada uma de um prédio urbano em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de Lisboa sob o nº
- b) O prédio é constituído por oito pisos com 34 divisões susceptíveis de utilização independente, sendo 8 destinadas a comércio e as restantes 26 com afectação habitacional.
- c) A AT apurou o IS sobre o VPT global das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, matricialmente afectas à habitação .
- d) Cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente matricialmente afectas à habitação tem VPT bem inferior ao € 1000 000,00 que a verba 28 da TGIS exige para haver tributação em IS.
- e) A AT calculou o IS individualmente a cada um dos andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, fazendo o seu somatório a final, apurando o IS a pagar.
- f) As requerentes não fizeram prova do pagamento do IS em questão.

3 – Do Direito

- a) A questão de direito a resolver é saber se de acordo com o disposto na verba 28.1 da TGIS se deverá ou não considerar o somatório do VPT de cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, uma vez que nenhuma delas tem valor igual ou superior a € 1 000 000,00.
- b) Tendo em conta que o CIS¹¹ remete para o CIMI a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (nº 6 do artigo 1º e nº2 do artigo 67º ambos do CIS), é no CIMI que teremos de observar os conceitos que nos permitam dirimir a questão.
- c) O conceito generalista de prédio consta no artigo 2º do CIMI. No artigo 3º do mesmo diploma o legislador, usando critérios de afectação e localização estabeleceu o conceito de prédios rústicos, vindo depois, numa classificação pela negativa, no seu artigo 4º, estabelecer que prédios urbanos serão todos os que não devam ser classificados como rústicos.
- d) O artigo 6º do citado CIMI divide os prédios urbanos em: habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
- e) No caso concreto estamos em presença de prédio urbano com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional e outras com afectação a comércio ou serviços.
- f) Cada uma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão, preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2º do CIMI, na medida em que elas são física e economicamente independentes e fazem parte do património de pessoa singular ou colectiva, no caso concreto singular, em propriedade.
- g) Nos termos do nº 4 do artigo 2º do CIMI cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal é havida como constituindo um prédio, mas não existe nada na lei que permita fazer a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical relativamente à sua condição de prédios habitacionais.

¹¹ Acrónimo de Código do Imposto do Selo

- h) Ao fazer a tributação em IMI e em IS, ela ocorreu sobre cada uma das partes do prédio com utilização independente com afectação habitacional apurando-se o imposto devido por cada uma.
- i) Só que, quanto ao IS, não havia lugar a tributação, dado que a todas elas falta um requisito essencial, terem unitariamente um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00.
- j) O procedimento da AT consubstanciou-se no apuramento unitário do IS e verificando que o VPT global era superior a € 1 000 000,00, considerou haver sujeição nos termos da verba 28 da TGIS.
- k) Mas este procedimento não tem suporte legal, uma vez que, nenhuma das partes ou divisões com utilização independente com afectação habitacional, preenchendo cada uma delas o conceito de prédio enunciado no artigo 2º do CIMI, tem um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, requisito exigível para haver tributação em IS.
- l) Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, face a um imóvel em propriedade horizontal. Na verdade ela não existe em IMI tal como não poderá existir em IS, uma vez que, a legislação aplicável é a mesma.
- m) O critério de tributação tem que ser uniforme, isto é, se uma fracção habitacional de um prédio em propriedade horizontal só é tributada em IS se o seu VPT for igual ou superior a €1 000 000,00, igualmente um andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical com afectação habitacional só será tributada em IS se o seu VPT for igual ou superior a €1 000 000,00.
- n) Como já se disse o andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical reúne o conceito de prédio estabelecido no CIMI, tal como as fracções autónomas dos prédios em propriedade horizontal.
- o) Nesta perspectiva e considerando que nenhuma das partes ou divisões susceptíveis de utilização independente com destino ou afectação habitacional tem VPT igual ou superior a €1 000 000,00 forçoso é concluir que os actos de

liquidação do IS são ilegais por não ter sido observado as condições definidas na verba 28 da TGIS.

- p) Acompanhamos a conclusão do Professor Miguel Patrício no processo 132/2013 ao considerar a interpretação feita pela AT, desconforme com a Lei e a CRP, que se transcreve: “Se é certo que o n.º 4 do art. 2.º do CIMI refere que, "para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio", também é certo que nada há na lei que aponte para a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical no que se refere à sua identificação como «*prédios urbanos habitacionais*». Daqui se conclui que *partes autónomas* de prédios em propriedade vertical com afectação habitacional devem ser consideradas como «*prédios urbanos habitacionais*».

Com efeito, não faz sentido distinguir na lei aquilo que a própria lei não distingue (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). Acresce que distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total seria uma "inovação" sem um suporte legal associado, até porque, como se tem aqui afirmado, nada denuncia, nem na verba n.º 28, nem no disposto no CIMI, uma justificação para essa particular diferenciação. Note-se, exemplarmente, o que diz o art. 12.º, n.º 3, do CIMI: "*cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.*"

O critério uniforme que se impõe é, assim, o que determina que a incidência da norma em causa apenas tenha lugar quando alguma das *partes, andares* ou *divisões* com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afectação habitacional, possua um VPT superior a €1.000.000,00. Fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o *VPT global* do prédio em causa, como pretendia a ora requerida, não encontra base na legislação aplicável, que é o CIMI, dada a remissão feita pelo citado art. 67.º, n.º 2, do CIS.

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

Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a «habitação» - seja ela «*casa*», «*fracção autónoma*» ou «parte de prédio com utilização independente» / «*unidade autónoma*» -, porque se supõe uma capacidade contributiva acima da média e, nessa medida, se justifica a necessidade de realização de um esforço contributivo adicional, pouco sentido faria passar a desconsiderar os apuramentos "*unidade a unidade*" quando só através do somatório dos VPTs das mesmas (porque detidas pelo mesmo indivíduo) é que se superaria o milhão de euros.

Acresce, ainda, que admitir a diferenciação de tratamento poderia produzir resultados incompreensíveis do ponto de vista jurídico e atentatórios dos objectivos que o legislador dizia ter para aditar a verba n.º 28. A título exemplificativo, suponha-se a seguinte hipótese, que parece plausível à luz da interpretação que foi feita pela ora requerida: um cidadão que é proprietário de um prédio constituído em propriedade total destinado a habitação, sendo o valor global das *unidades autónomas* igual ou superior a €1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a €1.000.000,00, sujeita-se a uma tributação anual de 1% desse valor (como sucedeu na situação em análise); já um outro cidadão que detenha um prédio com as mesmas exactas características do anterior mas que tenha sido constituído em propriedade horizontal, sendo, igualmente, o valor global das *fracções autónomas* igual ou superior a €1.000.000,00 e o VPT de cada uma inferior a €1.000.000,00, não será sujeito a tributação nos termos da mencionada verba n.º 28...

Por outro lado, poder-se-ia perguntar: se tais *fracções* têm o mesmo proprietário, por que é que não faz sentido agregar, para efeitos de tributação, os respectivos VPTs? A resposta pode ser ilustrada através de uma outra hipótese: um cidadão que é proprietário de um prédio em propriedade horizontal, em que cada uma das suas 20 *fracções* possui um VPT inferior a €1.000.000,00, seria sujeito a tributação se – caso se admitisse tal agregação – o VPT *global* ultrapassasse aquele valor; já um outro cidadão com idênticas 20 *fracções* distribuídas por 5, 10 ou 20 prédios não estaria sujeito a qualquer tributação nos termos da referida verba n.º 28...

Se esta linha de raciocínio faz sentido – justificando-se, portanto, a não agregação dos VPTs das *fracções* de prédios em propriedade horizontal –, não se vê razão plausível para que a mesma não seja aplicada às *unidades autónomas* de prédios em propriedade total.

Observando, agora, o caso em análise, constata-se que os VPTs dos *andares (unidades autónomas)* do prédio com afectação habitacional variam entre €104.140,00 e €113.780,00, pelo que qualquer um deles é inferior a €1.000.000,00. Daqui se conclui, em resultado do que foi referido, que sobre os mesmos não pode incidir o imposto do selo a que se refere a verba n.º 28 da TGIS, sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação impugnados pelo requerente.

2) Do que foi anteriormente dito, depreende-se, em síntese, que a interpretação feita pela AT não é conforme à Lei e à Constituição, por violação do princípio da igualdade (art. 13.º da CRP), bem como do que dispõe o art. 104.º, n.º 3, da CRP. Não há dúvida de que uma interpretação mais conforme à Lei e à Constituição, como a que se expôs anteriormente, pode permitir a protecção do mencionado princípio. Mas também é evidente que subsistem, no caso em análise, motivos suficientes para se considerar que a referida verba n.º 28, ainda assim, continuaria a padecer de inconstitucionalidade por violação do citado princípio da igualdade.

Com efeito, como justificar, inclusive à luz de princípios de equidade social e justiça fiscal defendidos pelo legislador – note-se, a este respeito, que o comunicado do Conselho de Ministros de 20/9/2012 referia que a medida, entre outras, era fundamental "*para reforçar o princípio da equidade social na austeridade*" –, que esta tributação incida apenas sobre o

património imobiliário habitacional e não sobre o património imobiliário não habitacional?
E como compatibilizar esta discriminação com o que se dispõe no art. 104.º, n.º 3, da CRP?

Atendendo ao acima exposto, conclui-se que a verba n.º 28, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade de património imobiliário de igual valor detido por pessoas diferentes em razão de critérios que podem contender, sem a mínima necessária justificação, com, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva (como seja o caso da "dispersão" ou "concentração" do património imobiliário habitacional de cada um), não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade.”

IV - DISPOSITIVO

Face ao exposto o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a consequente anulação dos actos de liquidação do IS aqui impugnados;
- b) Valor do processo:€ 10 364,14 tendo em vista as disposições contidas no artigo 299º nº 1 do CPC¹², 97-A do CPPT¹³ e artigo 3º nº 2 do RCPAT¹⁴;
- c) Custas a cargo da requerida, ao abrigo do nº4 do artigo 22 do RJAT, fixando-se o seu montante em € 918,00 de harmonia com a tabela I do RCPAT.

Notifique

Lisboa, 20 de Janeiro de 2015

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131,nº5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º,nº1,alínea e) do RJAT, com versos em branco e por mim revisto.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao acordo ortográfico.

O árbitro singular,

Arlindo José Francisco

¹² Acrónimo de Código de Processo Civil

¹³ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹⁴ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária