

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 30/2014-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS, propriedade vertical

Decisão Arbitral

Processo 30/2014-T

AS PARTES

Requerentes: A..., NF ..., e B..., NF ..., ambas com domicílio ... em Cernache do Bonjardim.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 14-01-2014, A..., NF ..., e B..., NF ... (Requerentes), em coligação, entregaram no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).
- b) O pedido está assinado por advogado cuja procuração foi junta.

O PEDIDO

- c) As Requerentes peticionam a anulação das liquidações de Imposto de Selo (IS) nº 2013 ..., geradoras de uma colecta global de 7 515,40 euros a cargo da Requerente A... e de 2 505,14 euros a cargo da Requerente B..., com datas de 2013-07-17, e relativas às partes (de 1/2 e 1/6, respectivamente) que detêm sobre o prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação, sito em Lisboa, ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Arroios, concelho de Lisboa, sob o artigo ...)
- d) Insurgem-se ainda contra as liquidações de Imposto de Selo (IS) nº 2014 ..., geradoras de uma colecta global de 7 515,40 euros, a cargo da Requerente A... e de 2 505,14 euros a cargo da Requerente B..., e relativas às partes (de 1/2 e 1/6, prospectivamente) que detêm sobre o prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação; sito em Lisboa, na ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Arroios, concelho de Lisboa, sob o artigo ...) tendo em 2014-05-12 requerido a ampliação do pedido inicial apresentado em 14-01-2014.
- e) Invocam que os actos de liquidação são ilegais por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS na medida em que a AT somou os valores patrimoniais dos andares em propriedade total e nenhum deles por si só tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros.
- f) E que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade inscrito no artigo 13º da Lei Fundamental.
- g) Acrescendo que as liquidações impugnadas, quanto ao ano de 2012, violam as regras do regime transitório de 2012 (artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro) pelo que também por esse motivo não podem subsistir na ordem tributária.
- h) Terminam peticionando a anulação dos 30 actos tributários identificados em c) e dos 30 actos constantes da ampliação do pedido indicados em d), para além da

Não transitado em julgado

condenação da AT na devolução do indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

- i) Mais peticona o ressarcimento das despesas resultantes da lide, nomeadamente honorários do seu mandatário judicial a liquidar em execução de sentença.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- j) O pedido de pronúncia arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 15.01.2014.
- k) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 27.02.2014.
- l) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 18.03.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- m) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 18.03.2013 que aqui se dá por reproduzida.
- n) Uma vez que se levantam neste processo questões em tudo idênticas às já levantadas em muitos outros processos já decididos no CAAD, o TAS por despacho de 05.06.2014 decidiu dispensar-se da reunião de partes a que alude o artigo 18º do RJAT, se as partes a isso não viessem a obstar.
- o) Idêntica promoção se levou à prática, no mesmo despacho, quanto à dispensa de alegações das partes, entendendo-se o silêncio como anuência ao promovido.
- p) Nenhuma das partes veio manifestar a dissonância quanto à posição do TAS, pelo que não se procedeu à realização da reunião de partes acima referida, nem de alegações.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- q) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.
- r) **Contraditório** - a AT juntou ao processo, em 17.04.2014, a resposta ao pedido de pronúncia apresentado pela Requerente e ainda os processos administrativos

respectivos. Foi a AT notificada do pedido de ampliação do pedido e quanto ao mesmo não manifestou dissonância.

- s) **Excepções dilatórias** - o processo não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DAS REQUERENTES

Quanto à “falta de incidência” relativamente à verba 28.1 da TGIS

- t) Entendem as Requerentes que o valor patrimonial tributário (VPT) no caso em discussão, posto que se trata de um prédio em propriedade total que integra andares ou divisões com utilização independente, não é a soma de todos esses andares ou divisões, mas o VPT de cada um.
- u) O que resulta do próprio elemento literal das notas de liquidação que lhes foram enviadas pela AT que expressam na quadrícula do VPT um valor inferior a 1 000 000,00 euros.
- v) A base de incidência do imposto do selo da verba 28.1 da TGIS deverá ser a mesma do IMI por força do artigo 67º-2 do Código do Imposto do Selo, uma vez que determina a aplicação subsidiária do Código do IMI no que diz respeito às matérias não reguladas no Código do Imposto do Selo.

Quanto à inconstitucionalidade da norma ínsita na verba 28.1 da TGIS, na leitura levada à prática pela AT

- w) A forma da propriedade do prédio (horizontal ou vertical) não pode ser determinante da incidência do imposto.
- x) Posto que acarretaria que seriam tratados de forma desigual contribuintes que tenham prédios em propriedade horizontal, em que os valores patrimoniais inferiores a 1 000 000,00 euros cada um, não se adicionam para determinar a matéria colectável em sede deste imposto.

Não transitado em julgado

- y) Pelo que a interpretação levada à prática pela AT, das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa violam o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP, inquinando assim as liquidações impugnadas.

Quanto à violação das disposições do regime transitório de 2012 – artigo 6º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro

- z) Entendem as Requerentes que uma vez que o ano a que se reporta o imposto a que aludem as notas de liquidação referidas em C) deste Relatório é o de 2012, há violação do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Quanto à “falta de incidência” relativamente à verba 28.1 da TGIS.

- aa) A AT propugna no sentido de que “muito embora a liquidação de IS, nas condições previstas na verba 28.1 da TGIS se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações”.
- bb) Como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, pois muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente”,
- cc) Para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme artigo 2º-4 do CIMI”

Quanto à inconstitucionalidade da norma ínsita na verba 28.1 da TGIS, na leitura levada à prática pela AT

- dd) Não existe violação do princípio da igualdade porque não existe discriminação entre os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade total com

Não transitado em julgado

- andares ou divisões susceptíveis de utilização independente ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações.
- ee) Posto que a verba 28.1 da TGIS é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta aos casos nela previstos.
- ff) A diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras.
- gg) Trata-se de realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.

Quanto à violação das disposições do regime transitório de 2012 – artigo 6º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro

- hh) Refere que as liquidações referidas em C) deste Relatório foram efectuadas ao abrigo do nº 2 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29.10 e não ao abrigo do seu nº 1, foram efectuadas em 2013, o facto tributário ocorreu em 31.12.2012 e mediante a aplicação da taxa de 1% e não 0,5%.

- ii) Propugnando pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Em primeiro lugar cumpre ao TAS decidir sobre a ampliação do pedido.

Depois, as questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito.

Sobre esta matéria, em concreto, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões em que a questão de fundo é a mesma, ou seja, discute-se a amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS.

O limite da interpretação é a letra, o texto da norma. Falta depois a “tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal”.

Partindo do princípio que toda a norma tem uma previsão (e uma estatuição), a questão que aqui se coloca é a de apurar, delimitando, se a norma de incidência, tal como se encontra redigida – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afectação habitacional ... cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*), comporta ou não o entendimento de que quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal.

No fundo o que estará em causa é a adopção de uma leitura adequada da amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28.1 da TGIS, face ao que o n.º 7 do artigo 23.º do CIS refere quanto à determinação da matéria colectável e sequente operação de liquidação do imposto:

“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.**”

Não transitado em julgado

Como já temos referido noutras decisões, quanto à interpretação das normas tributárias existe uma regra, ainda que possa considerar-se residual, muito própria que se encontra vertida no n.º 3 do artigo 11.º da LGT: “**persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários**”.

Ora, também aqui se poderá fazer apelo à análise da “*substância económica dos factos tributários*” para se concretizarem adequadamente as “**necessárias adaptações das regras contidas no CIMI**” tendo em vista resolver a questão que se coloca.

Estamos assim, apenas e só, no âmbito da actividade de interpretação e aplicação das normas, ou seja, na tarefa de delimitar as situações jurídico-factuais que devem haver-se por comportadas na previsão da norma de incidência deste novo tributo e que resulta da conjugação das verbas 28 e 28-1 da TGIS e neste caso o que deve ter-se por aceitável ao nível das “*necessárias adaptações das regras contidas no CIMI*”, seguindo o comando do n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

A questão da conformidade da previsão da norma de incidência, face ao texto constitucional, só se colocará se o intérprete chegar à conclusão que determinada e inequívoca leitura da lei – aplicada correctamente a um caso concreto - fere um ou vários princípios constitucionais com tal intensidade que a opção legislativa adoptada não podia tê-lo sido, tendo ainda em atenção que a AT não pode com base em eventuais inconstitucionalidades de normas, não declaradas pelos tribunais, deixar de aplicar a lei, na acepção que entender mais assertiva.

Por último resulta que o TAS haverá que responder à questão levantada pelas Requerentes de que as liquidações em causa violam a norma transitória do artigo 6.º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

- **Ampliação do pedido**

Não transitado em julgado

As Requerentes apresentaram um pedido de pronúncia arbitral no CAAD em 14-01-2014, impugnando as liquidações de IS da verba 28 e 28.1 do CIS que a AT levou a efeito, quanto ao ano de 2012 e relativamente ao prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação, sito em Lisboa, na Avenida ..., inscrito sob o artigo U...).

Em 12-05.2014, na pendência deste processo, tendo sido notificadas das liquidações de IS sobre o mesmo prédio, mas quanto ao ano de 2013, geradoras de uma colecta global de 7 515,40 euros e 2 505,14 euros, respectivamente para cada uma, vieram requerer a ampliação do pedido.

Foi notificada a AT em 14.05.2014 para se pronunciar querendo, mas não exerceu essa faculdade.

Refere o artigo 265º - 2 do CPC, aplicável por força do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, que “o autor pode, em qualquer altura, reduzir o pedido e pode ampliá-lo até ao encerramento da discussão em 1.ª instância se a ampliação for o desenvolvimento ou a consequência do pedido primitivo”.

Afigura-se-nos que se verificam os pressupostos legais da ampliação do pedido, mormente os da parte final do artigo 265º - 2 do CPC pelo que, na procedência do alegado pelas Requerentes, admite-se a ampliação do pedido inicial de 10 020,53 euros (por lapso indicado, uma vez que a soma das liquidações impugnadas é de 10 020,54 euros) para 20 041,08 euros, alterando-se o valor do processo para 20 041,08 euros, incluindo a menção no SGP.

• **Questões que ao TAS cumpre solucionar:**

1. As verbas 28 e 28-1 da TGIS enquanto normas de incidência tributária, tal como se encontram redigidas – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afectação habitacional ... cujo valor patrimonial tributário constante da matriz,*

nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI), comportam ou não o entendimento de que quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal?

2. A interpretação levada à prática pela AT das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa, violam o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP?
3. As liquidações em causa estão em desconformidade com a norma transitória do artigo 6º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro?

III. MATÉRIA DE FACTO PROVADA E NÃO PROVADA. FUNDAMENTAÇÃO

Com relevância para a decisão que se vai adoptar são estes os factos que se consideram provados, indicando-se os documentos respectivos (prova por documentos) e/ou os artigos do pedido da Requerente e da resposta da AT quanto aos factos admitidos por acordo, como fundamentação:

- 1) As requerentes A..., NF ..., e B..., NF ..., constam como titulares do direito de propriedade do prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação, sito em Lisboa, na ..., inscrito sob o artigo U...), na proporção de ½ e de 1/6, respectivamente – **Documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia e laudas 4 a 6 e 25 a 27 do processo administrativo junto pela AT com a contestação;**
- 2) As Requerentes foram notificadas da liquidação de Imposto do Selo de 2012 no montante de € 7 515,40 e € 2 505,14 respectivamente, ao abrigo da verba 28.1

Não transitado em julgado

da TGIS, através dos documentos referidos e C) do Relatório o que determinou os seguintes pagamentos parcelares por cada andar ou divisão susceptível de utilização independente:

Inscrição na matriz – actual artigo ...- Arroios	VPT	Colecta a cargo de A...	Colecta a cargo de B...
...	94.430,00	472,15	157,38
...	119.290,00	596,45	198,82
...	94.430,00	472,15	157,38
...	119.290,00	596,45	198,82
...	95.380,00	476,90	158,97
...	120.480,00	602,40	200,80
...	95.380,00	476,90	158,97
...	120.480,00	602,40	200,80
...	96.320,00	481,60	160,53
...	121.680,00	608,40	202,80
...	96.320,00	481,60	160,53
...	121.680,00	608,40	202,80
...	78.640,00	393,20	131,07
...	95.740,00	478,70	159,57
...	33.540,00	167,70	55,90

Conforme documentos nºs 2A e 2B juntos com o pedido de pronúncia, artigo 1º do pedido de pronúncia e artigo 1º da resposta da AT.

- 3) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação têm VPT compreendidos entre 33 540,00 euros (o 8º andar) e 121 680,00 euros (o 5º Esqº e o 6º Esqº), num total de 1 503 080,00 euros; – **Documentos nº 2A e 2B juntos com o pedido e pronúncia, Documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia e laudas 4 a 6 e 25 a 27 do processo administrativo junto pela AT com a contestação.**

Não transitado em julgado

- 4) Em todas as notas de liquidação a AT fez constar “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 503 080,00 euros” - **Documentos nº 2A e 2B juntos com o pedido e pronúncia;**
- 5) Imposto este liquidado com fundamento na verba 28.1 da TGIS, com a redacção que lhe foi introduzida pela Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro - **Documentos nº 2A e 2B juntos com o pedido e pronúncia.**
- 6) As Requerentes pagaram as liquidações que lhe foram notificadas, quanto ao IS de 2012, em 25 de Novembro de 2013 – **Documentos nº 2A e 2B juntos com o pedido e pronúncia.**
- 7) As Requerentes foram notificadas, no decurso deste processo, da liquidação de Imposto do Selo de 2013 no montante de € 7 515,40 e € 2 505,14 respectivamente, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, através dos documentos referidos e D) do Relatório o que determinou pagamentos parcelares, 1ª prestação, por cada andar, iguais aos referidos em 2) – **Conforme o teor das 30 notas de liquidação juntas em 12-05-2014 com o pedido de ampliação do pedido.**
- 8) Em todas as notas de liquidação a AT fez constar “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 503 080,00 euros” - **Conforme o teor das 30 notas de liquidação juntas em 12-05-2014 com o pedido de ampliação do pedido.**
- 9) A primeira prestação do IS de 2013 foi paga em 15.04.2014 – **Conforme documentos comprovativos do pagamento no multibanco juntos com as 30 notas de liquidação apresentadas em 12-05-2014 com o pedido de ampliação do pedido.**

Não existe outra factualidade alegada que seja relevante para a correcta composição da lide processual.

A matéria assente resulta de confissão ou de documentos juntos pelas partes cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram qualquer tipo de dissonância.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

- As verbas 28 e 28-1 da TGIS enquanto normas de incidência tributária, tal como se encontram redigidas – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afectação habitacional ... cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*), comportam ou não o entendimento de que quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal?

A sujeição a imposto do selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento das verbas 28, 28-1 e 28-2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efectuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, 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 – **sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:***

*28-1 – **Por prédio** com afectação habitacional- 1%;*

28-2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%.”

Com relevância para o caso referem:

- O n.º 7 do artigo 23.º do CIS quanto à liquidação do imposto: “*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.*”
- O n.º 4 do artigo 2.º do CIMI: “*Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.*”
- O n.º 3 do artigo 12.º do CIMI: “*Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário.*”

Afigura-se-nos que a resposta à questão colocada neste pedido de pronúncia tem a ver com a leitura que é feita pela AT do n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

Com efeito, afigura-se-nos que o fulcro do dissídio tem a ver com o facto da AT considerar que quanto aos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, porque não são por definição jurídica formal considerados *prédios urbanos (mas serão “partes de prédio” segundo o n.º 3 do artigo 12.º do CIMI)*, procedeu à soma dos VPT dos andares ou divisões/partes do prédio para determinar se é atingível, por cada prédio, o VPT mínimo de 1 000 000,00 de euros, sobre que faz incidir a taxa do IS da verba 28.1 da TGIS.

E considera que isso é permitido porque a lei refere que se deve proceder “às devidas adaptações” das “regras do CIMI” (n.º 7 do artigo 23.º do CIS).

É o que resulta do que é alegado na resposta da AT nos artigos 6.º, 7.º e 8.º. Mas será que esta leitura da lei está correcta?

Na verdade, muito embora as verbas 28 e 28.1 falem em “**prédios urbanos**” e “**por prédio**” e o n.º 7 do artigo 23.º do CIS refira que “**o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano**”, o que é aqui relevante é que, ao nível da determinação da matéria colectável elegível e liquidação deste imposto, se apliquem “... **com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI**” como o refere o aludido n.º 7 do artigo 23.º do CIMI. Mas, obviamente, “adaptações” desde que necessárias.

Ora o que aconteceu - *quanto aos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente* - foi que a AT a única “adaptação” que fez, nas operações de liquidação do IS, foi somar os VPT de cada andar ou divisão independente afecta a fins habitacionais (cindido do VPT dos andares ou divisões destinados a outros fins), criando uma nova realidade jurídica, sem suporte legal, que é um *VPT global* de prédios urbanos em propriedade vertical, com afectação habitacional.

Essa operação do *iter* tributário (incidência – determinação da matéria colectável – liquidação – pagamento) atentará contra o elemento literal da norma de incidência, a verba 28 da TGIS, que refere que este imposto incide sobre “**o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI**”.

É que a AT, na operação de determinação da matéria colectável e sequente liquidação do IS da verba 28 e 28.1 da TGIS (operação de aplicação de uma taxa à matéria colectável), quanto aos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, não deveria considerar outro valor patrimonial tributário (sobre o qual faz incidir a taxa *ad valorem* do imposto) que não fosse o que resulta exclusivamente do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI. Quer para o IMI, quer para este IS.

E pela razão de que os prédios urbanos em propriedade vertical, no seu todo, não têm VPT. A lei determina nestes casos que o VPT seja atribuído a cada andar ou parte do prédio separadamente.

Criar-se uma nova realidade jurídica, tendo em vista encontrar uma nova forma de determinação da matéria colectável (um VPT para os andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, de afectação habitacional, cindido do VPT dos demais com fins diferentes) não configura ter suporte legal nas “necessárias adaptações” a que refere o nº 7 do artigo 23º do CIS.

Ocorre ainda desconformidade com o elemento literal da parte final da norma de incidência (verba 28 da TGIS) que refere que o imposto incide sobre “o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI” e por isso, não deverá incidir sobre a soma de valores patrimoniais tributários de prédios, partes de prédios ou andares, não tendo suporte legal a operação de adição de valores patrimoniais tributários dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, de afectação habitacional, cindido do VPT dos demais com fins diferentes, por forma a atingir-se o limiar de tributação elegível de 1 000 000,00 de euros ou mais.

Ou seja, não se configura conforme à lei, a criação de um VPT novo para efeitos de tributação em IS quanto à verba 28 da TGIS, como resulta da aposição em todas as notas de cobrança da seguinte expressão: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 503 080,00 euros” (Incisos 4) e 8) da matéria dada como provada).

O que quer significar que quando no nº 7 do artigo 23º se refere que “...o imposto é *liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano*”, esta expressão “cada prédio urbano” pretenderá abranger, face aos princípios enunciados de interpretação e aplicação das normas, os prédios urbanos em propriedade horizontal e os andares ou partes de prédios urbanos de prédios em propriedade vertical, desde que afectos a fins habitacionais, mas partindo sempre de uma só base tributável para todos os efeitos legais: o *valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI* (parte final da verba 28 da TGIS).

- **A interpretação levada à prática pela AT das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP?**

A este propósito transcrevemos, visando a simplificação e uniformização, o que é referido v.g. na decisão arbitral CAAD Processo 48/2013-T, na parte a que aderimos:

A Lei nº 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 nº 96/XII (2ª), a qual, na exposição de motivos fala na introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Na exposição de motivos da referida proposta de lei, é dito que, “estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”.

Nessa exposição de motivos é ainda dito que, além do agravamento da tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, é criada uma taxa em sede de imposto do selo incidente sobre os prédios urbanos de afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Ou seja, em tal exposição de motivos, também não é clarificado o que se entende por prédios urbanos com afectação habitacional.

...

Na sua intervenção na Assembleia da República, na apresentação e discussão da referida proposta de lei, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou o seguinte:

“O Governo elegeu como princípio prioritário da sua política fiscal a equidade social. Esta é ainda mais importante em tempos de rigor como forma de garantir a justa repartição do esforço fiscal.

No período exigente que o país atravessa, durante o qual se encontra obrigado a cumprir o programa de assistência económica e financeira, torna-se ainda mais premente afirmar o princípio da equidade. Não podem ser sempre os mesmos - os trabalhadores por conta de outrem e os pensionistas, a suportar os encargos fiscais.

Para que o sistema fiscal seja mais justo é decisivo promover o alargamento da base tributável exigindo um esforço acrescido aos contribuintes com rendimentos mais elevados e protegendo dessa forma as famílias portuguesas com menores rendimentos.

Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os tipos de rendimentos abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional.

Finalmente, para que o sistema fiscal seja mais equitativo, é crucial que todos sejam chamados a contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva, conferindo à administração tributária poderes reforçados para controlar e fiscalizar as situações de fraude e evasões fiscais.

Não transitado em julgado

Neste sentido o Governo apresenta, hoje, um conjunto de medidas que reforçam efectivamente uma justa e equitativa distribuição do esforço de ajustamento por um conjunto alargado e abrangente de setores 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”.

Transcrevemos ainda parte da decisão arbitral adoptada no Processo CAAD 132/2013-T:

“ ... a interpretação feita pela AT não é conforme à Lei e à Constituição, por violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), bem como do que dispõe o artigo 104.º, n.º 3, da CRP.

Não há dúvida de que uma interpretação mais conforme à Lei e à Constituição, ..., 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 artigo 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."

Transcrevemos, por último, parcialmente, o que é referido no ponto 23 da decisão arbitral adoptada no Processo CAAD 50/2013-T que versa sobre a mesma temática e na parte a que aderimos:

“Por resolver continua a questão que tem a ver com a determinação do valor relevante para a incidência do IS sobre os prédios em propriedade vertical, como sucede nos presentes autos, que a AT considera como um todo apesar de serem constituídos por várias partes autónomas para habitação, com utilização independente e que, desta forma, podem facilmente ultrapassar um milhão de euros.

Pois bem, este critério de oportunidade adotado pela AT não se afigura aceitável, nem conforme ao princípio da legalidade fiscal.

...

... Considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às 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 oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.

Aliás, a AT admite que este é o critério, razão pela qual a própria liquidação emitida é muito clara nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT ... e a liquidação individualizada sobre a parte do prédio correspondente a esse mesmo andar.

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.

Assim, só haveria lugar a incidência do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não pode, assim, 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 CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba 28 da TGIS.

Não transitado em julgado

O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.

Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.” (sublinhado nosso)

Assim, a adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.”

Os princípios constitucionais são aqui invocados apenas como suporte para uma interpretação segundo a CRP, posto que, como resulta do que se referiu na resposta à questão anterior, a operação de liquidação de IS levada a efeito pela AT, na situação dos autos, não está conforme a verba 28 da TGIS e o nº 7 do artigo 23º do CIS.

A questão não carece, em nosso entender, de ser colocada ao nível da violação da CRP, bastando, no cumprimento do referido no nº 7 do artigo 23º do CIS que se leve a efeito uma leitura, “com as *necessárias adaptações* das regras do CIMI” que será considerar que a expressão “*cada prédio urbano*” comporta não só os andares em propriedade horizontal (que são prédios urbanos *ope legis*) como também “os andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente” (nº 3 do artigo 12º do CIMI).

Ou seja, ao nível da interpretação das normas tributárias poderá utilizar-se a regra muito própria que se encontra vertida no nº 3 do artigo 11º da LGT: “*persistindo a dúvida sobre o*

sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”.

Ora, se v.g. para os andares que compõem as fracções autónomas de prédios urbanos habitacionais, em propriedade horizontal, (ainda que sejam por definição e “*ope legis*” prédios urbanos) não se adicionam os VPT para determinar o limiar do VPT elegível para sujeição a IS (1 000 000,00 de euros) da verba 28 da TGIS (operação de determinação da matéria colectável), porque é que quanto às “partes de prédio ou andares” dos prédios em propriedade vertical tal deve ocorrer?

Em ambos os casos se manifesta a mesma capacidade contributiva dos contribuintes (o seu nível de riqueza ao nível de bens imóveis). Trata-se da mesma “substância económica” analisada sobre diversos prismas.

As verbas 28 e 28-1 da TGIS, enquanto normas de incidência de IS, na leitura que se propugna nesta decisão, não padecem desta feita de qualquer desconformidade com o texto da lei fundamental. Nessa medida improcede o pedido das Requerentes.

Na verdade é a referida norma, na sua literalidade, mormente a parte final da verba 28 da TGIS, conjugada com o nº 7 do artigo 23º do CIS, que permite concluir, com as “*necessárias adaptações das regras do CIMI*” que não deveria a AT adicionar os VPT dos andares ou parte do prédio acima identificados para encontrar um novo VPT relativo àqueles que são afectos a fins habitacionais, cindido do VPT dos que estão afectos a outros fins.

- **As liquidações em causa estão em desconformidade com a norma transitória do artigo 6º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro?**

Afigura-se-nos que só uma leitura menos atenta da lei conduziu à formulação deste pedido.

Não transitado em julgado

O artigo 6º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, refere-se à tributação **em** 2012 – data da publicação da lei – implicitamente relativa ao ano de 2011, ainda que o facto tributário ocorra em 31.12.2012 (de forma atípica). Eventualmente porque a lei saiu no final do ano o legislador entendeu cobrar o IS segundo por uma taxa inferior, ou seja de 0,5% (subalínea i) da alínea f) do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro).

As requerentes não impugnam este imposto que certamente pagaram, nem tão pouco juntaram as notas de liquidação.

As liquidações que as Requerentes impugnam foram realizadas ao abrigo do artigo 6º-2 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, não do nº 1. Ou seja, trata-se da tributação **em** 2013, cujo facto tributário ocorreu, agora, por aplicação da regra geral do nº 4 do artigo 2º do CIS e do artigo 8º do CIMI.

Não procede, pois, a invocada desconformidade com a norma transitória do artigo 6º-1 da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro.

As Requerentes aduzem, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a desconformidade constante da alínea a) do artigo 99º do CPPT: “errónea qualificação ...de factos tributários”.

De facto, com os fundamentos atrás expressos, as liquidações de IS impugnadas levadas a efeito nos termos em que o foram, estão em desconformidade com a norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS, ocorrendo, desta feita, a ilegalidade prevista na alínea a) do artigo 99º do CPPT.

- **Pedido de juros**

Não transitado em julgado

Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124º da Lei nº 3-B/2010, refere-se que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Embora as alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 2º do RJAT utilizem a expressão “declaração de ilegalidade” para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não façam referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos actos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.

Pelo que pode ser aqui proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 43º da LGT “não faz senão estabelecer um meio expedito e, por assim dizer, automático, de indemnizar o lesado. Independentemente de qualquer alegação e prova dos danos sofridos, ele tem direito à indemnização ali estabelecida, traduzida em juros indemnizatórios nos casos incluídos na previsão (...)” Acórdão do STA de 2-11-2006, processo 604/06, disponível in www.dgsi.pt”

No caso em apreço, as Requerentes pagaram as liquidações que lhe foram notificadas, quanto ao ano de 2012, em 25 de Novembro de 2013. Pagaram as de 2013, a primeira-prestação em 15.04.2014 (incisos 6) e 9) da matéria provada), pelo que têm direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento, total ou parcial, das liquidações de imposto ora anuladas até à data da emissão da respectiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (artigo 61º, nºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43º da LGT.

- **Despesas resultantes da lide - honorários de mandatário judicial.**

Peticionam as Requerentes a condenação da AT no pagamento dos honorários do seu mandatário judicial.

Segundo a jurisprudência:

1. “*As despesas correspondentes aos honorários de advogado, imprescindíveis para eliminar da ordem jurídica o acto administrativo lesivo, podem constituir um dano indemnizável, desde que se verifiquem os pressupostos da responsabilidade civil do Estado por actos ilícitos e se mostrem adequadas e necessárias atingir aquele fim*” (Acórdão do TCASUL n.º 08642/12 CA - 2.º JUÍZO de 08-05-2014 em www.dgsi.pt).
2. “*O pedido de condenação em honorários de advogado exige a invocação de factos concretos, designadamente, o tipo de intervenção desenvolvida e o quantitativo despendido com os reclamados honorários, bem como a demonstração do nexo causal entre as despesas e o alegado responsável.*” (Acórdão do TCASUL n.º 07681/11 CA-2.º JUÍZO de 09-02-2012, em www.dgsi.pt).
3. “*Está atribuída aos tribunais administrativos a competência para a acção em que a parte vencedora em anterior demanda vem pedir indemnização pelos encargos que suportou como honorários a advogado, ainda que tal acção tenha decorrido perante os tribunais tributários.*” (Acórdão do STA n.º 0319/13 de 30-04-2013 em www.dgsi.pt).

Ora, estando a fixação dos honorários de advogado dependente de uma acção administrativa eventualmente a interpor e tendo em conta as competências dos Tribunais Arbitrais – artigo 2.º do RJAT (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril [Orçamento do Estado para 2010], na versão introduzida pelos artigos 228.º e 229.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro [Orçamento do Estado para 2013]) não é possível ao TAS julgar procedente o pedido formulado.

Improcede, pois, o pedido de condenação da AT nas despesas resultantes da lide - honorários do mandatário judicial das Requerentes.

Como consequência do acima exposto haverá que julgar procedentes os pedidos de anulação dos actos tributários deduzidos pelas Requerentes perante o Tribunal Arbitral, uma vez que as liquidações de IS levadas a efeito pela AT não estão em conformidade com a lei, na leitura acima propugnada, incluindo o pedido de condenação da AT no pagamento de juros.

De facto, resulta dos factos provados (inciso 3) da parte III desta decisão) que nenhum dos andares ou parte de prédio tem, de *per si*, um VPT que seja igual ou superior ao limiar de tributação indicado na verba 28 da TGIS (VPT igual a 1 000 000,00 euros).

V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos julga-se

1. Procedente o pedido das Requerentes, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo (IS) 2013 ..., geradoras de uma colecta global de 7 515,40 euros a cargo da Requerente A... e de 2 505,14 euros a cargo da Requerente B..., com datas de 2013-07-17, e relativas às partes de 1/2 e 1/6, respectivamente, que detêm sobre o prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação, sito em Lisboa, na Avenida ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Arroios, concelho de Lisboa, sob o artigo ...), condenando-se a AT a proceder à sua devolução.
2. Procedente o pedido das Requerentes, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo (IS) nº2014 ..., geradoras de uma colecta global de 7 515,40 euros, a cargo da Requerente A... e de 2 505,14 euros a cargo da Requerente B... e relativas às partes de 1/2 e 1/6, respectivamente, que detêm sobre o prédio urbano em propriedade

Não transitado em julgado

total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação; sito em Lisboa, na Avenida ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Arroios, concelho de Lisboa, sob o artigo ...), condenando-se a AT a proceder à sua devolução.

3. Procedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios às Requerentes, contados desde a data do pagamento das prestações tributárias de IS, no todo ou em parte, até à data da emissão da respectiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (artigo 61º, nºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43º da LGT.
4. Improcedentes os demais pedidos formulados.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 20 041,08 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224.00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, sendo $\frac{1}{4}$ a cargo das requerentes e $\frac{3}{4}$ a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 20 de Junho de 2014

Tribunal Arbitral Singular,

Dr. Augusto Vieira

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto
no artigo 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.*

Não transitado em julgado

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.