

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º 804/2014-T**

**Tema: IUC – Incidência subjectiva**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **AS PARTES**

**Requerente** – A SA., NIPC PT ..., com sede na ....

**Requerida** - Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

### **I. RELATÓRIO**

- a) Em 09-12-2014, a Requerente entregou 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 em representação da Requerente.

### **O PEDIDO**

- c) A Requerente peticiona a anulação parcial da liquidação do IS da verba 28 da TGIS, operada em 2013 e respeitante ao ano de 2012, (na parte autonomizada como 3ª prestação e constante de 16 notas de cobrança) num total de 5.591,64 €, alegando ter sido tacitamente indeferido um recurso hierárquico que interpôs da respectiva reclamação graciosa que antes tinha interposto e ainda a anulação total da liquidação do imposto do selo da verba 28 da TGIS, ocorrida em 2014 e respeitante

ao ano de 2013 (prestação única de pagamento) geradora de uma colecta global de 16.795,60 €; ambas relativas a artigos matriciais a que correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédio urbano em regime de propriedade vertical, com afectação habitacional, sito no ..., na ... n.ºs 49, 51, 55, 65 e 69, freguesia de ... (extinta) actual freguesia de União das Freguesias de ... e ...: artigos U-...-49-1E (actual ...-51-1E); U-...-49-1D (actual ...-51-1D); U-...-49-2D (actual ...-51-2D); U-...-49-2E (actual ...-51-2E); U-...-49-3D (actual ...-51-3D); U-...-49-3E (actual ...-51-3E); U-...-49-4D (actual ...-51-4D); U-...-49-4E (actual ...-51-4E); U-...-55-1D (actual ...-65-1D); U-...-55-1E (actual ...-65-1E); U-...-55-2D (actual ...-65-2D); U-...-55-2E (actual ...-65-2E); U-...-55-3D (actual ...-65-3D); U-...-55-3E (actual ...-65-3E); U-...-55-4D (actual ...-65-4D); U-...-55-4E (actual ...-65-4E), (consignando-se que nas notas de cobrança estão autonomizados os andares como sendo artigos matriciais autónomos, para além da autonomização dos respectivos valores patrimoniais tributários usados para efeitos de liquidação do IMI segundo o que consta na matriz predial. As notas de cobrança do imposto de 2012 indicam a anterior identificação matricial e as do imposto de 2013 indicam a actual, sendo que a caderneta predial faz a ligação entre a identificação anterior e a actual).

- d) Peticiona ainda a condenação da AT no reembolso dos valores pagos em sede de procedimentos coercivos e no pagamento dos juros indemnizatórios.
- e) Invoca, em resumo, (para além de esclarecer a questão formal de eventual desconformidade da identificação de números de polícia do prédio face aos andares de uso habitacional), 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 vertical e nenhum deles por si só tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros, propugnando no sentido de que deve ser o VPT de cada andar e não a sua soma a relevar para efeitos de tributação.
- f) Aduz ainda a inconstitucionalidade da interpretação da norma que subjaz às liquidações de imposto do selo, por violação do princípio da legalidade, justiça, igualdade e proporcionalidade.

- g) Invoca em defesa do seu entendimento várias decisões adoptadas no CAAD noutros processos idênticos.

### **DO TRIBUNAL ARBITRAL**

- h) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 11.12.2014.
- i) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 28.01.2015.
- j) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 13.02.2015, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- k) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 13.02.2015 que aqui se dá por reproduzida.
- l) Em 13.02.2015 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 07.04.2015.
- m) Uma vez que se colocam neste processo questões em tudo idênticas às já levantadas em muitos outros processos já decididos no CAAD, o TAS por despacho de 09.04.2015 dispensou-se do agendamento da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, a menos que uma ou ambas as partes viessem suscitar a necessidade da sua realização.
- n) Uma vez que na resposta a AT invocou a excepção de intempestividade do pedido de anulação do imposto do selo de 2012, liquidado em 2013 (3ª prestação), no despacho de 09.04.2015 acima referido, foi agendado prazo de 10 dias para alegações sucessivas e escritas.
- o) Em 17.04.2015 a Requerente apresentou alegações escritas.
- p) Pelo que, tendo ambas as partes prescindido, tacitamente, da realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT não se realizou este acto processual.

### **PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS**

- q) **Legitimidade, capacidade e representação** - As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas.
- r) **Princípio do contraditório** - A AT foi notificada nos termos do inciso l). Todas as peças processuais e os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte.
- s) **Excepções dilatórias** - O procedimento arbitral 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. Com efeito,

A AT invoca a intempestividade de apresentação do pedido de pronúncia quanto pedido de anulação parcial da liquidação de IS de 2012 (3ª prestação).

De facto, configura-se que a Requerente terá entendido que existiam tantas liquidações quantas as prestações do IS que lhe foram notificadas, o que, é bom de ver, não corresponde à realidade nem ao elemento literal que se retira das notas de cobrança (conforme folhas 2 a 17 do PA1 junto pela AT e as notas de cobrança juntas pela Requerente em anexo ao pedido de pronúncia sob a designação de documentos 3 a 18 e 22 a 37).

Em termos simplistas dir-se-á que se denomina por “liquidação” (de impostos), o produto da aplicação de uma taxa (no caso a taxa *ad valorem* de 1%) a uma matéria colectável (no caso o VPT de cada um dos andares de afectação habitacional) de onde resulta uma colecta (na circunstância v.g. 1 047,10 euros por cada andar, quanto aos que têm 104 710,00 euros de VPT). É este acto, esta operação, que é sindicável em termos jurisdicionais (o acto tributário).

Ou seja, a Requerente deduziu perante a AT três reclamações graciosas (RG). A primeira com o número ... quanto à 1ª prestação de pagamento da colecta de IS. A segunda com o número ... quanto à 2ª prestação de pagamento da colecta de IS. Das decisões de decaimento nestes procedimentos veio a interpor um único procedimento de recurso hierárquico.

Nesta parte (quanto ao resultado destes diferendos com a AT em termos de procedimentos graciosos) não veio a Requerente suscitar a sindicância do TAS.

Vem apenas a Requerente suscitar a sindicância jurisdicional relativamente à 3ª prestação da liquidação de IS de 2012, cujo procedimento de reclamação graciosa

tomou o nº ... (documentos nºs 20 e 21 juntos com o pedido de pronúncia) e cujo prazo limite de pagamento era “Novembro de 2013”. Este procedimento não obteve provimento e desse decaimento, por correio registado de 17.07.2014, interpôs recurso hierárquico, o qual por força do nº 5 do artigo 57º da LGT, se presume indeferido, decorridos 4 meses sobre a data da sua entrada nos serviços da AT, para efeitos de impugnação judicial.

Ora, uma vez que estes dois últimos procedimentos gratuitos foram interpostos tempestivamente (a reclamação e o recurso) perante a AT (pelo menos as partes não aduziram esse vício), seguramente que quanto ao procedimento de recurso hierárquico, mesmo que a AT o tenha recebido 10 dias após o seu envio, decorreu o prazo mínimo de 4 meses referido no nº 1 do artigo 57º da LGT, para se considerar que ocorreu um acto silente de indeferimento que legitima o recurso à via jurisdicional por parte do contribuinte.

Por outro lado, o prazo para uso dos meios gratuitos ou contenciosos quanto a este tipo de liquidações de impostos (de pagamento em prestações) contar-se-á a partir da data limite para o pagamento da última prestação, pelo que, mesmo quanto às primeiras e segundas prestações do imposto ora em causa, o prazo de reclamação e impugnação seria o mesmo das terceiras prestações.

Afigura-se ao TAS que nada impede que os contribuintes exerçam os seus direitos, parcialmente (ou neste caso, antes do início da contagem do prazo para o exercício dos direitos, posto que a AT nem colocou esse fundamento como impedimento à apreciação das duas primeiras RG, de que aqui não se pleiteia), como no caso ocorreu, em que o contribuinte vem apenas peticionar ao TAS a anulação de 1/3 do acto de liquidação de IS de 2012, correspondente à terceira prestação da colecta global liquidada por cada artigo matricial (cada andar) que integra o imóvel em propriedade vertical.

É nesta conformidade factual que o TAS entende que não se verifica, *in casu*, quanto à oportunidade da apresentação do pedido de pronúncia, visando a anulação parcial da liquidação de IS de 2012 (3ª prestação), a alegada intempestividade, que assim improcede.

Não pode, quanto à parte remanescente do IS de 2012 (1ª e 2ª prestações), pronunciar-se o TAS, sob pena de vício “*extra petita*”.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERENTE**

*Quanto à eventual ilegalidade dos actos de liquidação por desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS*

- t) Invoca em primeiro lugar que o imóvel em questão, números de polícia 49 e 55 da ..., não tem afectação habitacional, mas sim comércio.
- u) Depois, em resumo, propugna no sentido de 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 vertical e nenhum deles por si só tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros, propugnando no sentido de que deve ser o VPT de cada andar e não a sua soma a relevar para efeitos de tributação.

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

- v) Aduz ainda a inconstitucionalidade da interpretação da norma que subjaz às liquidações de imposto do selo, por violação do princípio da legalidade, justiça, igualdade e proporcionalidade, fazendo uma comparação com andares em regime de propriedade horizontal.

### **SÍNTESE DA POSIÇÃO DA REQUERIDA**

*Quanto à eventual ilegalidade dos actos de liquidação por desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS.*

- w) A AT considera que “o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, ... o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando susceptíveis de utilização independente”.

- x) O que só não ocorre – por força do artigo 84º do CIMI – quanto aos prédios mistos e às fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal.
- y) Refere ainda “o facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1, da Tabela Geral”. Acrescenta: “é o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas.”
- z) Entende, em resumo, que para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas o são as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme artigo 2º-4 do CIMI.
- aa) Conclui: “outra interpretação violaria, isso sim, a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral”, propugnando pela legalidade das liquidações objecto do pleiteio.

*Quanto à eventual inconstitucionalidade da norma ínsita na verba 28.1 da TGIS, na leitura implícita levada à prática pela AT e na leitura propugnada pela Requerente*

- bb) A AT defende que a leitura implícita da lei levada a efeito nos actos de liquidação, não viola o princípio da igualdade (nem da legalidade) porque não existe discriminação entre os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.
- cc) 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.
- dd) Contrapõe que “é inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou andar ou divisão a divisão”.
- ee) Propugnando pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos, quer ao nível da sua consonância com a lei ordinária, quer ao nível da sua conformação com os princípios constitucionais.

## II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

Cumpra em primeiro lugar apreciar a alegação de que os números de polícia 49 e 55 da ..., não têm afectação habitacional, mas sim comércio.

Refira-se que se existia em 31.12.2012 (data a que reporta a liquidação do IS de 2012) alguma disfunção entre o que consta na matriz predial e a realidade factual, a própria Requerente, como certamente já promoveu, teria o dever de suscitar essa alteração, nos termos dos deveres declarativos que resultam do CIMI.

As notas de cobrança do imposto de 2012 indicam a anterior identificação matricial e as do imposto de 2013 indicam a actual, sendo que a caderneta predial - versão actual -, faz a ligação entre a identificação dos andares, anterior e actual.

Ora, dada a correspondência entre a anterior identificação dos 16 andares com afectação habitacional e a actual (que a Requerente reconhece ser correcta), conforme inciso c) do Relatório supra, em termos de substância, o que a AT tributou (em 2012 e em 2013) foram as mesmas unidades habitacionais, independentemente de alguma desconformidade da matriz predial quanto aos números de polícia, da qual a Requerente não deve isentar-se.

A AT não tributou o artigo ...-49-RC (actual ... -49-RC), o artigo ...-55-RC (actual ...-55-RC), nem o ...-69-RC (actual ...-69-RC), pelo que não procede este fundamento.

Sobre a matéria de fundo, em concreto, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões em que a questão central é a mesma, ou seja, discute-se a amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS. Estes mesmos Requerentes e quanto ao mesmo bem imóvel (liquidação de IS de 2012), já interpuseram, com sucesso, no CAAD, um pedido de pronúncia.

O limite da interpretação é a letra, o texto da norma. Falta depois a tarefa de interligação e valorização 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 e com o procedimento de liquidação de IMI.

O que estará aqui 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 nº 7 do artigo 23º 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.”

A AT, ainda que de forma implícita, o que se pode inferir v.g. dos artigos 54º e 51º da Resposta, parece evidenciar que o suporte legal que usou para proceder à adição dos VPT dos andares do prédio urbano em causa, terá sido o artigo 23º-7 do CIS.

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 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”. Trata-se de um critério a usar em sede de hermenêutica de interpretação das normas.

Não defendemos uma “interpretação económica” de normas de direito tributário.

Mas afigura-se-nos que 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 nº 7 do artigo 23º do CIS.

A eventual desconformidade da previsão da norma de incidência, face ao texto constitucional, (na leitura implícita levada a efeito na liquidação do imposto aqui em causa ou na leitura propugnada pela Requerente) 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.

A questão fulcral a que TAS deverá responder é a seguinte:

- 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 e nas operações de liquidação do IMI?

Da resposta que se der a esta questão resultará a procedência ou improcedência do pedido, sendo que, se a resposta for em sentido não conforme ao doutamente defendido pela AT, não será necessário o TAS pronunciar-se sobre os restantes fundamentos invocados no pedido de pronúncia ou na resposta, com eventual reflexo na validade dos actos de liquidação ora em causa.

### **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), como fundamentação.

#### **Factos provados**

- 1) A Requerente – A SA., NIPC PT ..., com sede na..., consta como titular do direito de propriedade plena do prédio urbano em regime de propriedade vertical, com 16 andares de afectação habitacional, sito no ..., na ... n.ºs 49, 51, 55, 65 e 69, freguesia de ... (extinta) actual freguesia de União das Freguesias de ... e ..., integrando os seguintes artigos: U-...-49-1E (actual ...-51-1E); U-...-49-1D (actual ...-51-1D); U-...-49-2D (actual ...-51-2D); U-...-49-2E (actual ...-51-2E); U-...-49-3D (actual ...-51-3D); U-...-49-3E (actual ...-51-3E); U-...-49-4D (actual ...-51-4D); U-...-49-4E (actual ...-51-4E); U-...-55-1D (actual ...-65-1D); U-...-55-1E (actual ...-65-1E); U-...-55-2D (actual ...-65-2D); U-...-55-2E (actual ...-65-2E); U-...-55-3D (actual ...-

- 65-3D); U-...-55-3E (actual ...-65-3E); U-...-55-4D (actual ...-65-4D); U-...-55-4E (actual ...-65-4E) - **conforme caderneta predial junta pela Requerente em 24.03.2015 e Documentos n<sup>o</sup>s 3 a 18 e 22 a 37 juntos com o pedido de pronúncia.**
- 2) A Requerente foi notificada, em data não determinada de 2013, de 16 notas de cobrança relativas à terceira prestação de pagamento da liquidação de Imposto do Selo, do ano de 2012, da verba 28.1 da TGIS, liquidação com data de 21-03-2013, somando 5 591,64 euros – **conforme notas de cobrança de IS juntas pela Requerente com o pedido de pronúncia com a designação de Documentos n<sup>o</sup>s 3 a 18.**
- 3) A Requerente foi notificada, em data não determinada de 2014, de 16 notas de cobrança relativas à prestação única para pagamento da liquidação de Imposto do Selo, do ano de 2012, da verba 28.1 da TGIS, liquidação com data de 02-06-2014, somando 16 795,60 euros, liquidação que gerou uma colecta de igual valor – **conforme notas de cobrança de IS juntas pela Requerente com o pedido de pronúncia com a designação de Documentos n<sup>o</sup>s 22 a 37.**
- 4) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação, com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 104 710,00 euros (os artigos U-...-49-1E (actual ...-51-1E); U-...-49-1D (actual ...-51-1D); U-...-49-2D (actual ...-51-2D); U-...-49-2E (actual ...-51-2E); U-...-49-3D (actual ...-51-3D); U-...-49-3E (actual ...-51-3E); U-...-55-1D (actual ...-65-1D); U-...-55-1E (actual ...-65-1E); U-...-55-2D (actual ...-65-2D); U-...-55-2E (actual ...-65-2E); U-...-55-3D (actual ...-65-3D); U-...-55-3E (actual ...-65-3E); U-...-55-4D (actual ...-65-4D); U-...-55-4E (actual ...-65-4E)) e 105 760,00 euros (os artigos U-...-49-4D (actual ...-51-4D); U-...-49-4E (actual ...-51-4E)) – **conforme caderneta predial junta pela Requerente em 24.03.2015 e Documentos n<sup>o</sup>s 3 a 18 e 22 a 37 juntos com o pedido de pronúncia.**
- 5) Na caderneta predial urbana do bem imobiliário referido em 1) consta: “Valor patrimonial total: € 2 324 780,00” – **conforme caderneta predial urbana junta pela Requerente.**

- 6) Em todas as notas de cobrança consta: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 679 560,00” euros, o que corresponde à soma do VPT dos andares com afectação habitacional do bem imóvel identificado em 1) – **conforme notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pela Requerente (Documentos n°s 3 a 18 e 22 a 37 em anexo ao pedido de pronúncia).**
- 7) Imposto este liquidado com fundamento na verba 28.1 da TGIS – **conforme notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pela Requerente (Documentos n°s 3 a 18 e 22 a 37 em anexo ao pedido de pronúncia).**
- 8) A Requerente apenas pagou alguns dos valores constantes das notas de cobrança da 3ª prestação do IS do ano de 2012, liquidado em 2013, em sede de execução fiscal, num total de 6 141,29 euros - **Conforme artigos 98º, 102º, 104º, 110º, 112º, 114º, 116º, 118º, 120º e 122º do pedido de pronúncia, documentos n°s 55, 59, 61, 67, 69, 71, 73, 75 e 77 juntos com o pedido de pronúncia e tendo em conta a não impugnação especificada pela AT do alegado montante pago (acordo das partes).**
- 9) Por carta registada nos CTT em 28.03.2014 a Requerente enviou ao Serviço de Finanças da localização do imóvel indicado em 1) uma reclamação graciosa que tomou o n° ...,visando a anulação da 3ª prestação de pagamento da liquidação de IS referida em 2) – **Documentos n°s 19 e 20 juntos com o pedido de pronúncia e artigo 20º da resposta da AT.**
- 10) A reclamação graciosa referida no inciso anterior foi indeferida (não por extemporaneidade) e a decisão foi notificada à Requerente pelo ofício ... de 17.06.2014 – **Documento n° 20 junto com o pedido de pronúncia e artigos 21º e 22º da resposta da AT.**
- 11) Por carta registada nos CTT em 17.07.2014 a Requerente enviou ao Serviço de Finanças da localização do imóvel indicado em 1) o recurso hierárquico propugnando pela adopção de decisão contrária à adoptada na reclamação graciosa - **Documento n° 21 junto com o pedido de pronúncia.**
- 12) Em 09-12-2014, a Requerente entregou no CAAD um pedido de constituição do TAS – **comunicação referida no inciso K) do Relatório desta decisão.**

### **Factos não provados**

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

A matéria assente resulta dos documentos juntos pelos Requerentes, cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram dissonância da AT.

### **IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAS 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 e nas operações de liquidação do IMI?

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 implícita que é feita pela AT do n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

A AT terá considerado, para proceder à soma dos valores patrimoniais tributários (VPT) dos andares ou divisões/partes de prédio urbano, no sentido de determinar se é atingível, por cada prédio urbano em propriedade vertical, o limiar mínimo de tributação de 1 000 000,00 de euros, que os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente não são por definição jurídica formal considerados prédios urbanos. O que se configura ser indiscutível.

E terá considerado que essa adição de VPT é exigível porque a lei refere que se deve proceder “às necessárias adaptações” das “regras do CIMI” (n.º 7 do artigo 23.º do CIS).

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 se nos afigura ser aqui relevante, ao nível da determinação da matéria colectável elegível e liquidação do imposto, será que se apliquem “... com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI” como o refere o aludido n.º 7 do artigo 23.º do CIS. Mas, obviamente, “adaptações” desde que necessárias.

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 “adaptação” que fez, nas operações de liquidação do IS, foi somar os VPT de cada andar ou divisão independente afecta a fins habitacionais (excluindo os VPT dos andares ou divisões destinados a outros fins), criando uma nova realidade jurídica, que é um valor patrimonial de prédios urbanos em propriedade vertical, com afectação habitacional.

Esta operação do *iter* tributário (incidência – determinação da matéria colectável – liquidação – pagamento) afigura-se-nos que contende com 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 se 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.

A conclusão supra não resultará beliscada pelo facto de nas cadernetas prediais deste tipo de prédios se indicar o “valor patrimonial total” que corresponde à soma dos VPT de todos os andares, independentemente da sua afectação. O que releva para esta tributação não será o “valor patrimonial total” mas tão-só o “valor patrimonial tributário” de prédios urbanos com afectação habitacional, neste caso dos andares autonomizados fiscalmente em termos de VPT elegível.

Até porque, na maioria dos casos de imóveis em propriedade vertical, tal como ocorre neste caso, a “afectação habitacional” é característica de um ou vários andares separadamente e não do prédio no seu todo. Há mais três andares que compõem o imóvel e que não têm afectação habitacional.

Criar-se uma nova realidade jurídica, tendo em vista encontrar uma nova forma de determinação da matéria colectável que não é usada em sede de IMI (uma base tributável para os andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, de afectação habitacional) não parece ter suporte legal nas “necessárias adaptações” a que alude o nº 7 do artigo 23º do CIS.

Conclusão a que se chegará tendo em conta o princípio da legalidade tributária, quer na dimensão do nº 1 do artigo 8º da LGT (se considerarmos que está em causa um norma de incidência), quer na dimensão da alínea a) do nº 2 do artigo 8º da LGT (se considerarmos que está em causa uma norma que regula a determinação da base tributável sobre que incide uma taxa, ou seja, a liquidação do imposto).

Ocorre, percute-se, 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 se vislumbrando suporte legal na operação de adição de valores patrimoniais tributários dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, de afectação

habitacional, 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 oposição em todas as notas de cobrança de “valor patrimonial de prédio – total sujeito a imposto” – inciso 6 da matéria factual assente.

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 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 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).

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, por sujeito passivo, de 1 000 000,00 de euros (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 sob diversos prismas. Em ambas as situações se manifesta a mesma “*ability-to-pay*”.

Afigura-se-nos que é a norma de incidência contida nas verbas 28 e 28-1 da TGIS, na sua literalidade, mormente a sua parte final, conjugada com o n.º 7 do artigo 23.º 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.

Bastará, pois, uma mera interpretação declarativa da lei, face ao seu elemento literal, não se configurando necessário recorrer sequer à sua interpretação extensiva (raciocínio de paridade de razão entre os dois tipos em que se materializa a propriedade de andares).

\*\*\*

A Requerente aduz, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a ilegalidade constante da alínea a) do artigo 99.º 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, não estão em sintonia com a norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS, ocorrendo, desta feita, a ilegalidade prevista na alínea a) do artigo 99.º do CPPT.

Procedendo o primeiro fundamento do pedido formulado pela Requerente no pedido de pronúncia (inciso e) do Relatório) não se torna necessário proceder à apreciação dos outros fundamentos (incisos e) e dd) do Relatório), por inutilidade, uma vez que fica prejudicada a sua apreciação.

\*\*\*

Como consequência do acima exposto procede o pedido de anulação dos actos tributários deduzido pela Requerente 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.

De facto, resulta dos factos provados (inciso 4) 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).

### **Pedido de juros**

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](http://www.dgsi.pt)”

No caso em apreço, provou-se que a Requerente pagou alguns dos valores constantes nas notas de cobrança que lhe foram notificadas, pelo que têm direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento, total ou parcial, das liquidações do imposto ora anuladas até à data da emissão das respectivas notas 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.

## V. DISPOSITIVO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos, julga-se:

1. Procedente o pedido da Requerente, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo da verba 28º da TGIS do ano de 2012 (na parte autonomizada como 3ª prestação e constante de 16 notas de cobrança) num total de 5.591,64 €, e do ano de 2013 (prestação única de pagamento) geradora de uma colecta global de 16.795,60 €, com referência aos artigos matriciais a que correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédio urbano em regime de propriedade vertical, com afectação habitacional, sito no ..., na ... nºs 49, 51, 55, 65 e 69, freguesia de ... (extinta) actual freguesia de União das Freguesias de ... e ...: artigos U-...-49-1E (actual ...-51-1E); U-...-49-1D (actual ...-51-1D); U-...-49-2D (actual ...-51-2D); U-...-49-2E (actual ...-51-2E); U-...-49-3D (actual ...-51-3D); U-...-49-3E (actual ...-51-3E); U-...-49-4D (actual ...-51-4D); U-...-49-4E (actual ...-51-4E); U-...-55-1D (actual ...-65-1D); U-...-55-1E (actual ...-65-1E); U-...-55-2D (actual ...-65-2D); U-...-55-2E (actual ...-65-2E); U-...-55-3D (actual ...-65-3D); U-...-55-3E (actual ...-65-3E); U-...-55-4D (actual ...-65-4D); U-

...-55-4E (actual ...-65-4E), por desconformidade com as normas contidas nas verbas 28 e 28.1 da TGIS e no n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

2. Procedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios à Requerente, 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 61.º, n.ºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43.º da LGT.

Consigna-se que o direito da Requerente em obter o reembolso de todos os valores entregues à AT que resultaram das liquidações ora parcial ou totalmente anuladas, é decorrência legal do regime de anulação dos actos tributários, tal como, aliás a AT reconhece na resposta.

**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 n.º 1 do artigo 97.ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 22 610,71 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, a cargo da requerida.

**Notifique.**

Lisboa, 08 de Maio de 2015

Tribunal Arbitral Singular,

Texto elaborado em computador nos termos do disposto no artigo 131.º, n.º 5, do CPC,  
aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.