

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 619/2014-T

Tema: IS - Verbas 28 e 28-1 da TGIS - Prédio urbano em propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 619/2014-T

Tema: Imposto do selo; verbas 28 e 28-1 da TGIS; prédio urbano em propriedade vertical

AS PARTES

Requerentes: **A**, em nome próprio e como cabeça de casal da herança de B, NF ... e ..., respectivamente, com domicílio na Rua ..., n.º ... – e **C**, NF ..., residente na Travessa ... n.º ..., ... Lisboa.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

I. RELATÓRIO

- a) Em 12-08-2014, A, em nome próprio e como cabeça de casal da herança de B, NF ... e ..., respectivamente, e C, NF ..., 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 em representação dos Requerentes.

O PEDIDO

- c) Os Requerentes peticionam a anulação de 45 actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) da verba 28 da TGIS, geradores de uma colecta global de 5 732,15 euros, com datas de 07.03.2014, relativos aos seguintes artigos matriciais¹ a que correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédio urbano em regime de propriedade vertical:

sujeito passivo NF ... – B – cabeça-de-casal de

Descrição do prédio artigo matricial	Norma de incidência	Valor patrimonial tributário (VPT) em €	Quota-parte na propriedade	Taxa “ad valorem” aplicada	Colecta impugnada em €
... Ext ...- 1ºD	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	92 327,13	14/18	0,5%	359,05
... Ext ...- 1ºE	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	88 778,88	14/18	0,5%	345,25
... Ext ...- 1ºFrente	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	48 181,50	14/18	0,5%	187,37
... Ext ...- 2ºD	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	92 327,13	14/18	0,5%	359,05
... Ext ...- 2ºE	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	88 778,88	14/18	0,5%	345,25

¹ Nas notas de liquidação 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.

... Ext ...-2º Frente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	14/18	0,5%	187,37
... Ext ...- 3ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	14/18	0,5%	359,05
... Ext ...- 3ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	14/18	0,5%	345,25
... Ext ...- 3ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	14/18	0,5%	187,37
... Ext ...- 4ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	14/18	0,5%	359,05
... Ext ...- 4ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	14/18	0,5%	345,25
... Ext ...- 4ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	14/18	0,5%	187,37
... Ext ...- 5ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	14/18	0,5%	359,05
... Ext ...- 5ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	14/18	0,5%	345,25
... Ext ...- 5ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	14/18	0,5%	187,37

Total.....

..... 4 458,35 euros

sujeito passivo NF ... – A

Descrição do prédio matricial	Norma de incidência	Valor patrimonial tributário (VPT) em €	Quota-parte na propriedade	Taxa “ad valorem” aplicada	Colecta impugnada em €
... Ext ...-1ºD	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	92 327,13	1/18	0,5%	25,65
... Ext ...-1ºE	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	88 778,88	1/18	0,5%	24,66
... Ext ...-1ºFrente	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	48 181,50	1/18	0,5%	13,38
... Ext ...-2ºD	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	92 327,13	1/18	0,5%	25,65
... Ext ...-2ºE	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	88 778,88	1/18	0,5%	24,66
... Ext ...-2º Frente	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	48 181,50	1/18	0,5%	13,38
... Ext ...-3ºD	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	92 327,13	1/18	0,5%	25,65
... Ext ...-3ºE	Artº 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012	88 778,88	1/18	0,5%	24,66

	55A/2012				
... Ext ...- 3ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	1/18	0,5%	13,38
... Ext ...- 4ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	1/18	0,5%	25,65
... Ext ...- 4ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	1/18	0,5%	24,66
... Ext ...- 4ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	1/18	0,5%	13,38
... Ext ...- 5ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	1/18	0,5%	25,65
... Ext ...- 5ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	1/18	0,5%	24,66
... Ext ...- 5ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	1/18	0,5%	13,38

Total.....

.....318,45 euros

sujeito passivo NF ... – C

Descrição do prédio artigo matricial	Norma de incidência	Valor patrimonial tributário (VPT) em €	Quota-parte na propriedade	Taxa “ad valorem” aplicada	Colecta impugnada em €
... Ext ...-	Artº 6º-1-f)-	92 327,13	3/18	0,5%	76,94

1ºD	i) da Lei 55A/2012				
... Ext ...- 1ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	3/18	0,5%	73,98
... Ext ...- 1ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	3/18	0,5%	40,15
... Ext ...- 2ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	3/18	0,5%	76,94
... Ext ...- 2ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	3/18	0,5%	73,98
... Ext ...-2º Frente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	3/18	0,5%	40,15
... Ext ...- 3ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	3/18	0,5%	76,94
... Ext ...- 3ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	3/18	0,5%	73,98
... Ext ...- 3ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	3/18	0,5%	40,15
... Ext ...- 4ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	3/18	0,5%	76,94
... Ext ...- 4ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	3/18	0,5%	73,98

4ºE	i) da Lei 55A/2012				
... Ext ...- 4ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	3/18	0,5%	40,15
... Ext ...- 5ºD	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	92 327,13	3/18	0,5%	76,94
... Ext ...- 5ºE	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	88 778,88	3/18	0,5%	73,98
... Ext ...- 5ºFrente	Artº 6º-1-f)- i) da Lei 55A/2012	48 181,50	3/18	0,5%	40,15

Total

.....
.....955,35 euros

andares ou divisões susceptíveis de utilização independente que integram o seguinte bem imobiliário:

- ✓ Prédio urbano actualmente inscrito na matriz predial da freguesia da Estrela sob o artigo ...º, antigo artigo ...º da Freguesia dos Prazeres (extinta).
- d) Invocam, em resumo, 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.
- e) E pela razão de que, quanto a cada andar “o valor patrimonial tributário (VPT) inscrito na matriz não é superior a 1.000.000,00 pelo que não tem aplicação a norma de incidência prevista na verba 28.1 da TGIS” e “inexiste qualquer norma legal que faça corresponder o VPT de um prédio composto por várias fracções

- independentes à soma das respectivas partes que, aliás, são objecto de liquidação de IMI separada com base no respectivo - cada fracção – VPT”.
- f) Invocam ainda a inconstitucionalidade da interpretação da norma que subjaz às liquidações de imposto do selo, por violação do princípio da igualdade, porquanto “a distinção, introduzida pelo legislador e intérprete, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com partes susceptíveis de utilização independente para efeitos de imposto do selo constitui uma distinção arbitrária e violadora do princípio da igualdade”, “distinção arbitrária que também se verifica na afectação dada ao prédio pelos seus proprietários, consoante os afectem funcionalmente a habitação ou a comércio, ainda que em qualquer das situações, destinando-se ao mercado de arrendamento”.
 - g) Invocam ainda o “vício de falta de fundamentação” na medida em que “os Requerentes foram notificados de vários documentos para pagamento, identificados com diferentes números mas não sendo indicada a liquidação que se lhes encontra subjacente: apenas se encontra identificado o número do documento relativo a cada notificação”.
 - h) Termina pedindo a anulação dos actos tributários identificados em c), por “erro sobre os pressupostos de direito” ou subsidiariamente por falta de fundamentação.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- i) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 18.08.2014.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 20.10.2014.
- k) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 04.11.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- l) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 04.11.2014 que aqui se dá por reproduzida.
- m) Em 04.11.2014 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 05.12.2014.

- 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 no despacho referido no inciso anterior convidou as partes a pronunciarem-se sobre a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim sobre a realização de alegações.
- o) Na resposta a AT veio propor a não realização da reunião de partes e bem assim a não realização de alegações.
- p) Por despacho 05.12.2014 o TAS dispensou-se da realização da reunião de partes acima referida, se os Requerentes, no prazo de 5 dias, a isso não viessem expressamente a obstar.
- q) Pelo que, tendo ambas as partes prescindido, expressa ou tacitamente, da realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT e da produção de alegações, não se realizaram estes actos processuais.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- r) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas.
- s) **Contraditório** - a AT foi notificada nos termos do inciso m). Todos os despachos produzidos no processo e todos os documentos juntos foram notificados à respectiva contraparte.
- t) **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 DOS REQUERENTES

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

- u) 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, propugnando no sentido de que deve ser o VPT de cada andar e não a sua soma a relevar para efeitos de tributação.
- v) E pela razão de que, quanto a cada andar “o valor patrimonial tributário (VPT) inscrito na matriz não é superior a 1.000.000,00 pelo que não tem aplicação a norma de incidência prevista na verba 28.1 da TGIS” e “inexiste qualquer norma legal que faça corresponder o VPT de um prédio composto por várias fracções independentes à soma das respectivas partes que, aliás, são objecto de liquidação de IMI separada com base no respectivo - cada fracção – VPT”.
- w) Invocam ainda o “vício de falta de fundamentação” na medida em que “os Requerentes foram notificados de vários documentos para pagamento, identificados com diferentes números mas não sendo indicada a liquidação que se lhes encontra subjacente: apenas se encontra identificado o número do documento relativo a cada notificação”.

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

- x) Os Requerentes consideram que ocorre inconstitucionalidade na interpretação da norma que subjaz às liquidações de imposto do selo, por violação do princípio da igualdade, porquanto “a distinção, introduzida pelo legislador e intérprete, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com partes susceptíveis de utilização independente para efeitos de imposto do selo constitui uma distinção arbitrária e violadora do princípio da igualdade”, “distinção arbitrária que também se verifica na afectação dada ao prédio pelos seus proprietários, consoante os afectem funcionalmente a habitação ou a comércio, ainda que em qualquer das situações, destinando-se ao mercado de arrendamento”.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

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

- y) 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”.
- z) “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”,
- aa) 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 eventual inconstitucionalidade da norma ínsita na verba 28.1 da TGIS, na leitura implícita levada à prática pela AT

- bb) Não existe violação do 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) Posto que a verba 28.1 da TGIS é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verificarem os respectivos pressupostos de facto e de direito.
- dd) 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.
- ee) Trata-se de realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.

ff) 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

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 e com o procedimento de liquidação de IMI.

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 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 expressa claramente no artigo 33º da resposta que a adição dos VPT dos andares do prédio urbano em causa foi levada a efeito tendo como suporte legal a leitura que é feita desta norma (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 n.º 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 n.º 7 do artigo 23º 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.

Afigura-se-nos que 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?

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 pelos Requerentes no pedido de pronúncia, 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) Os Requerentes A, em nome próprio e como cabeça de casal da herança de B, NF ... e ..., respectivamente, e C, NF ..., constam como titulares do direito de propriedade plena (na proporção de 1/18, 14/18 e 3/18, respectivamente) do prédio urbano em regime de propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, a saber: prédio urbano actualmente inscrito na matriz predial da freguesia da Estrela sob o artigo ...º, antigo artigo ...º da Freguesia dos Prazeres (extinto), artigos U-...º-1ºD, U-...º-1ºE, U-...º-1º Frente, U-...º-2ºD, U-...º-2ºE, U-...º-2ºFrente, U-...º-3ºD, U-...º-3ºE, U-...º-3ºFrente, U-...º-4ºD, U-...º-4ºE, U-...º-4ºFrente, U-...º-5ºD, U-...º-5ºE, U-...º-5ºFrente – **Conforme caderneta predial urbana e notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes com o requerimento de 19.11.2014.**
- 2) Os Requerentes foram notificados, em data não determinada (mas que os Requerentes indicam ser 08.07.2014), das liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, expressas no inciso c) do Relatório, geradoras de uma colecta global de 5 732,15 euros – **Conforme 45 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes com o requerimento de 19.11.2014.**
- 3) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação, com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 92 327,13 euros (os artigos U-...º-1ºD, U-...º-2ºD, U-...º-3ºD, U-...º-4ºD e U-...º-5ºD) e 48 181,50 euros (os artigos U-...º-1ºFrente, U-...º-2ºFrente, U-...º-3ºFrente, U-...º-4ºFrente, U-...º-5ºFrente) – **Conforme caderneta predial urbana e notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes com o requerimento de 19.11.2014.**

- 4) Na caderneta predial urbana do bem imobiliário referido em 1) consta: “Valor patrimonial total: € 1 287 226,30” – **Conforme caderneta predial urbana junta pelos Requerentes com o requerimento de 19.11.2014.**
- 5) Nas 45 notas de liquidação consta: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 146 437,55” euros, o que corresponde à soma do VPT dos andares com afectação habitacional do bem imóvel identificado em 1) – **Conforme as 45 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes com o requerimento de 19.11.2014.**
- 6) Imposto este liquidado com fundamento no artigo 6º-1-f)-i) da Lei 55A/2012, de 29.10 – **Conforme as 45 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes com o requerimento de 19.11.2014.**

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?

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 nº 7 do artigo 23º 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 nº 4 do artigo 2º do CIMI: *“Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”*

- O nº 3 do artigo 12º 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 nº 7 do artigo 23º 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.

É o que resulta da resposta da AT (artigo 33º).

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” (nº 7 do artigo 23º do CIS).

Na verdade, muito embora as verbas 28 e 28.1 falem em “prédios urbanos” e “por prédio” e o nº 7 do artigo 23º 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 nº 7 do artigo 23º 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 nº 3 do artigo 12º 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 dois 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 ainda, 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 aposição em todas as notas de cobrança de “*valor patrimonial de prédio – total sujeito a imposto*” – inciso 5 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 n.º 7 do artigo 23.º 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” (n.º 3 do artigo 12.º 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 sobre 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.

Os Requerentes aduzem, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a ilegalidade 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, 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 99º do CPPT.

Procedendo o primeiro fundamento do pedido formulado pelos Requerentes no pedido de pronúncia (incisos d) e e) do Relatório) não se torna necessário proceder à apreciação dos outros fundamentos (incisos f) e g) do Relatório), por manifesta inutilidade.

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

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 procedente o pedido dos Requerentes, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo indicadas no inciso c) do Relatório (que aqui se reproduzem), geradoras de uma colecta global de 5 732,15 euros,

(sujeito passivo NF ... – B – cabeça-de-casal de – 4 458,3 euros; sujeito passivo NF ... – A – 318,45 euros e sujeito passivo NF ... – C – 955,35 euros) com referência ao prédio urbano em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, a saber:

- prédio urbano actualmente inscrito na matriz predial da freguesia da Estrela sob o artigo ...º, antigo artigo ...º da Freguesia dos Prazeres (extinto), artigos U-...º-1ºD, U-...º-1ºE, U-...º-1º Frente, U-...º-2ºD, U-...º-2ºE, U-...º-2ºFrente, U-...º-3ºD, U-...º-3ºE, U-...º-3ºFrente, U-...º-4ºD, U-...º-4ºE, U-...º-4ºFrente, U-...º-5ºD, U-...º-5ºE, U-...º-5ºFrente,

por desconformidade com as normas contidas nas verbas 28 e 28.1 da TGIS e no nº 7 do artigo 23º do CIS.

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 5 732,15 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 12 de Dezembro de 2014

Tribunal Arbitral Singular,
Augusto Vieira

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