

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 833/2014-T

Tema: IS: Verbas 28 e 28-1 da TGIS - Propriedade vertical

Decisão Arbitral

AS PARTES

Requerentes: 1 - A, com domicílio fiscal na Rua ... nº ...,, NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de B com número de identificação fiscal ... e de cabeça de casal da herança de C com o NIF ...;

2 - D, com domicílio fiscal na Rua,, NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de E com o NIF ...;

3 - F, com domicílio fiscal na Rua ..., ..., e NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de G, com número de identificação fiscal ... cuja herança tem o NIF ...;

4 - H, com domicílio fiscal na Rua,, NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de I, NIF ...;

5 - J, com domicílio fiscal na Rua ... nº e NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de K, NF ...;

6 - L, com domicílio fiscal na Rua ... nº, e NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de M, NIF ...;

7 - N, com domicílio no ..., ...,, NIF ..., na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de O, NIF ...;

8 - P, com domicílio fiscal na Rua ..., ..., .., NIF ... na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de Q, NIF ...;

9 - R, NIF ..., com domicílio na Rua ... nº ..., ..., ... Sepins;

10 - S, NIF ..., com domicílio na Rua ..., ..., ... Sepins.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 22-12-2014 os Requerentes, 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 das liquidações de Imposto de Selo (IS) da verba 28 da TGIS, do ano de 2013, geradoras de uma colecta global de 14 248,80 euros, com datas de 18.03.2014, relativas aos seguintes *artigos matriciais*¹ a que correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédio urbano em regime de propriedade vertical com os artigos ...-1A; ...-1B; ...-2A; ...-2B; ...-3A e ...-3B; ...-4A e ...-4B, prédio urbano sito no ..., na Rua ... n.ºs ... a ... e Rua ... n.ºs ... a ..., actualmente inscrito na respectiva matriz predial da União das Freguesias de ..., ... e

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 segundo o que consta na matriz predial. Estas notas têm a seguinte identificação de documento, segundo o pedido de pronúncia, por requerente:

T - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

D - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

F - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

H - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

J - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

L - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

N - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

P - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

R - documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014...;

- 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) Aduzem ainda a inconstitucionalidade da interpretação da norma que subjaz às liquidações de imposto do selo, por violação do princípio da igualdade (artigo 13º da CRP) bem como do disposto no artigo 104º nº 3 da CRP.
- f) Invocam em defesa do seu entendimento várias decisões adoptadas no CAAD noutros processos idênticos.
- g) Terminam pedindo a anulação dos actos tributários acima referidos, a condenação da AT no reembolso dos valores indevidamente pagos e bem assim dos juros vencidos e vincendos até integral pagamento.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- h) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 23.12.2014.
- i) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 10.02.2015.
- j) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 25.02.2015, 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 25.02.2015 que aqui se dá por reproduzida.
- l) Em 25.02.2015 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 10.04.2015, resposta que, sendo intempestiva, foi por despacho do TAS de 10.04.2015, mantida no processo ao abrigo do disposto no artigo 19º do RJAT.
- m) 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

S – documentos n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014....

despacho de 08.04.2015, reiterado no despacho de 10.04.2015, convidou as partes a pronunciarem-se sobre a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim sobre a não realização de alegações, referindo-se que na ausência de tomada de posição se presumiria que existe acordo quanto à não realização destes actos. Nenhuma das partes veio suscitar a realização destes actos.

- n) Pelo que, tendo ambas as partes prescindido, 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

- o) **Legitimidade, capacidade e representação** - As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas.

No caso deste processo verificam-se os requisitos da coligação de autores e cumulação de pedidos (artigo 104º do CPPT e artigo 3º-1 do RJAT), porquanto a natureza do tributo é e a mesma, os fundamentos de facto e de direito são comuns e o TAS é competente em razão da matéria para dirimir os litígios vistos individualmente em função de cada co-requerente.

Muito embora I (Requerente acima identificada com o nº 5) não conste, por si ou como cabeça-de casal da herança aberta por óbito de K, NIF ..., na caderneta predial nessa qualidade, esse registo de parte da propriedade que pertence à herança, encontra-se realizado em nome de U NIF ..., uma das herdeiras da herança, filha da Requerente e do autor da herança, conforme se retira da escritura de habilitação de herdeiros de 21.10.2005 outorgada no Cartório Notarial de ..., junta ao processo. Conclui-se, desta feita, pela legitimidade material da Requerente neste processo.

- p) **Contraditório** – A AT foi notificada nos termos do inciso l). Todos os despachos produzidos no processo e todos os documentos juntos foram notificados à respectiva contraparte.

- q) **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.

A AT na sua resposta aduziu a “ineptidão do pedido de pronúncia arbitral” alegando que os Requerentes não cumpriram o ónus de juntar os actos impugnados, não podendo aferir-se o valor da causa.

No despacho do TAS de 10.04.2015 esclareceu-se que as notas de cobrança impugnadas constavam no processo digitalizado no SGP do CAAD em “pedido” e foi convidada a AT a pronunciar-se sobre o seu conteúdo, se o entendesse, o que não ocorreu até à data da prolação desta decisão.

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

- r) 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.
- s) Aduzem em defesa do seu entendimento várias decisões adoptadas no CAAD noutros processos idênticos.
- t) Terminam pedindo a anulação dos actos tributários acima referidos, a condenação da AT no reembolso dos valores indevidamente pagos e bem assim nos juros vencidos e vincendos até integral pagamento.

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

- u) Os Requerentes consideram que ocorre inconstitucionalidade na interpretação da norma de incidência que subjaz às liquidações de imposto do selo, por violação do princípio da igualdade (artigo 13º da CRP) bem como do disposto no artigo 104º nº 3 da CRP.

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.

- v) 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 componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente”.
- w) 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.
- x) 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.”
- y) 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.
- z) 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

- aa) 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.

- bb) 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.
- cc) 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”.
- dd) 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

Relativamente à alegada “ineptidão do pedido de pronúncia” suscitada pela AT na Resposta, conforme inciso q) do Relatório desta decisão, a mesma perdeu acuidade face à indicação pelo TAS de que as notas de liquidação se encontravam inseridas no SGP do CAAD, podendo sobre elas ter-se exercido o contraditório, o que não veio a ocorrer, pelo que se presume que não há interesse na sua apreciação, que sempre seria, na conformidade factual descrita, de inconsiderar a sua ocorrência.

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 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.

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 n.º 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 inferir v.g. dos artigos 30º e 31º 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 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 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 pelos Requerentes) 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?

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) Os Requerentes: 1 - *A*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *B* com número de identificação fiscal ... e de cabeça de casal da herança de *C* com o NIF ...; 2 - *D*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *E* com o NIF ...; 3 - *F*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *G*, com número de identificação fiscal ... cuja herança tem o NIF ...; 4 - *H*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *I*, NIF ...; 5 - *J*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *K*, NF ... (registo fiscal que se encontra realizado em nome de *U* NF ..., uma das herdeiras da herança, filha desta Requerente e do autor da herança); 6 - *L*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *M*, NIF ...; 7 - *N*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *O*, NIF ...; 8 - *P*, na qualidade de cabeça de casal da herança aberta por óbito de *Q*, NIF ...; 9 - *R*, NIF ... e 10 - *S*, NIF ...; em nome próprio ou nas qualidades de cabeça de casal das heranças indicadas, constam como titulares do direito de propriedade plena (na proporção de: 1º autor – 330/2160; 2º a 5º autores – 396/2160 cada um; 6º a 7º autores – 33/2160

cada um; 8º autor – 30/2160 cada um; e 9º e 10º autores – 15/2160 cada um, respectivamente) do prédio urbano sito no ..., na Rua ... nºs ... a ... e Rua ... nºs ... a ..., inscrito na matriz sob o artigo ...º - União das Freguesias de ..., ... e ..., composto por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, em regime de propriedade vertical, autonomizados segundo os seguintes artigos: ...º-1A; ...º-1B; ...º- 2A; ...º-2B; ...º-3A, ...º-3B, ...º-4A e ...º-4B – **conforme caderneta predial junta pelos Requerentes com a designação de Documento nº 60; escritura de habilitação de herdeiros de 21.10.2005, outorgada no Cartório Notarial de ... (quanto ao Requerente 5) e notas de cobrança de IS juntas pelas Requerentes como documentos nºs 2 a 59 com o pedido de pronúncia (quanto à autonomização matricial dos andares).**

- 2) Os Requerentes foram notificados, em data não determinada, das liquidações de Imposto do Selo, do ano de 2013, da verba 28.1 da TGIS, com data de 18.03.2014, geradoras de uma colecta global de 14 248,80 euros – **Conforme notas de cobrança de IS juntas pelas Requerentes como documentos nºs 2 a 59 com o pedido de pronúncia.**
- 3) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação, com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 146 111,13 euros (o artigo ...º 1B) e 202 696,38 euros (os artigos ...º 2B, ...º 3B e ...º 4B) – **Conforme caderneta predial urbana e notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes com o pedido de pronúncia.**
- 4) Na caderneta predial urbana do bem imobiliário referido em 1) consta: “Valor patrimonial total: € 2 079 793,29” – **Conforme caderneta predial urbana junta pelos Requerentes.**
- 5) Nas notas de liquidação consta: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 511 336,66” 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 pelos Requerentes com o pedido de pronúncia.**
- 6) Imposto este liquidado com fundamento na verba 28.1 da TGIS – **Conforme notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes.**

- 7) Os Requerentes pagaram os valores que lhe foram liquidados, totalizando 14 248,80 euros - **Conforme vinhetas apostas nas notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pelos Requerentes, artigo 14º do pedido de pronúncia e não impugnação especificada pela AT do alegado.**

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 implícita 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.

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).

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 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 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 n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

Conclusão a que se chegará tendo em conta o *princípio da legalidade tributária*, quer na dimensão do n.º 1 do artigo 8.º da LGT (se considerarmos que está em causa um norma de incidência), quer na dimensão da alínea a) do n.º 2 do artigo 8.º 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 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 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 nº 7 do artigo 23º do CIS, que permite concluir, com as “*necessárias adaptações das regras do CIMF*” 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 (inciso d) do Relatório) não se torna necessário proceder à apreciação dos outros fundamentos (incisos e) e cc) 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 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).

- **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”

No caso em apreço, provou-se que os Requerentes pagaram o valor total das liquidações 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. DECISÃO

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

1. Procedente o pedido dos Requerentes, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo do ano de 2013, referidas no inciso c) do Relatório (documentos indicados na nota de rodapé respectiva), geradoras de uma colecta global de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, de 14 248,80 euros, com referência ao prédio urbano, sito no ..., na Rua ... nºs ... a ... e Rua ... nºs ... a ..., inscrito na matriz sob o artigo ...º - União das Freguesias de ..., ... e ..., que é composto por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, em regime de propriedade vertical, autonomizados segundo os artigos de uso habitacional ...-1A; ...-1B; ...- 2A; ...- 2B; ...-3A, ...-3B, ...-4A e ...-4B, por desconformidade com as normas contidas nas verbas 28 e 28.1 da TGIS e no nº 7 do artigo 23º do CIS.
2. Procedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios aos 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.

Consigna-se que o direito dos Requerentes em obter o reembolso de todos os valores entregues à AT é decorrência legal da anulação dos actos de liquidação de IS.

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 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 14 248,80 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 918,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 22 de Abril 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.