

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 65/2015-T

Tema: IS - Verbas 28 e 28.1 da TGIS; Propriedade vertical

Decisão Arbitral

Partes

Requerente – A... SA., NIPC PT ..., com sede na Rua ..., n.º ...,

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

I. RELATÓRIO

- a) Em 04-02-2015, 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 pede a anulação da liquidação de duas liquidações de IS da verba 28 da TGIS, operada em 2014 (data da liquidação de 18 de Março de 2014) e quanto ao ano de 2013, porque a AT lhe indeferiu procedimentos de reclamação graciosa que em tempo interpôs, suscitando a anulação total das liquidações desse imposto, no montante total de, respectivamente, € 12 208,00 euros e 16 560,50 euros, ou seja, uma colecta global de 28 768,50 euros.
- d) As duas liquidações são relativas aos artigos matriciais (*nas notas de cobrança estão individualizados os andares como sendo artigos matriciais autónomos, para além da autonomização*

dos respectivos valores patrimoniais tributários usados para efeito de liquidação do IMI, segundo o que consta na matriz predial) a que correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédios urbanos em regime de propriedade vertical, com afectação habitacional, sites

- Na Avenida / ... / ... , n.º ... , ... , freguesia da União das Freguesias de ... e ... , com a seguinte “identificação do prédio” segundo as notas de cobrança e “descrição do prédio” segundo a caderneta predial:-U-...-AP... com VPT de 28 900,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 270,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 270,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 33 870,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 33 870,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 33 870,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 25 750,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 890,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 130,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 940,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 940,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 130,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 40 520,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 22 420,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 39 800,00 euros; e-U-...-AP... com VPT de 39 800,00 euros;

- E na Rua ... nº ...-...-...-...-..., nº .../..., ..., Freguesia da União das Freguesias de ..., com a seguinte “identificação do prédio” segundo as notas de cobrança e “descrição do prédio” segundo a caderneta predial: ... -U-...-...-... com VPT de 108 020,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 87 100,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 71 060,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 109 420,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 66 260,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 66 170,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 86 850,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 68 710,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 66 030,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 66 030,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 74 030,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 96 640,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 92 950,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 80 360,00 euros; ... -U-...-...-... com VPT de 93 190,00 euros, e ... -U-...-...-... com VPT de 94 330,00 euros.
- e) Peticiona ainda a condenação da AT no reembolso dos valores pagos e no pagamento dos juros indemnizatórios devidos pelo pagamento da 1ª prestação das liquidações ora em causa, contados até integral restituição.
- f) Invoca, 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.
- g) Invoca ainda que a leitura implícita da norma que permitiu as liquidações “viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal ... bem como da prevalência da verdade material sobre a verdade jurídico-formal e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal”.
- h) Invoca em defesa do seu entendimento duas decisões adoptadas no CAAD noutros processos idênticos e quanto aos mesmos bens imobiliários.

DO TRIBUNAL ARBITRAL SINGULAR (TAS)

- i) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 06.02.2015.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 26.03.2015. As partes não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- k) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 13.04.2015, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- l) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 13.04.2015 que aqui se dá por reproduzida.
- m) Em 13.04.2015 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 13.05.2015.
- n) Na resposta a AT propugnou pela não realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT e de alegações. 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 13.05.2015 dispensou-se do agendamento da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, a menos que a Requerente viesse a obstar a esta tramitação processual.
- o) Pelo que, tendo ambas as partes prescindido, expressa o 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

- p) **Legitimidade, capacidade e representação** - As partes gozam de personalidade jurídica, capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

- q) **Princípio do contraditório** - A AT foi notificada nos termos do inciso m). Todas as peças processuais e todos os documentos juntos ao processo foram disponibilizados à respectiva contraparte no Sistema de Gestão Processual do CAAD.
- r) **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 Requerente entregou o presente pedido de pronúncia no CAAD no dia 04-02-2015 e os ofícios de notificação das decisões de indeferimento dos procedimentos gratuitos têm ambos a data de 07.11.2014 (conforme Documentos n.ºs 9 e 10 juntos com o pedido de pronúncia).

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

- s) A Requerente, em resumo, propugnam 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 insita na verba 28.1 da TGIS, na leitura implícita levada à prática pela AT

- t) Aduz, ainda, que a leitura implícita da norma que permitiu a liquidação “viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal ... bem como da prevalência da verdade material sobre a verdade jurídico-formal e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal”.

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.

- u) A AT considera que “O facto tributário do imposto do selo da verba 28.1 ao consistir na propriedade de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros, o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência do imposto *é, assim, 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”.
- v) “O princípio de que a cada prédio corresponde um só artigo matricial apenas é excepcionado ... relativamente aos prédios mistos em que, segundo o referido artigo 84º, cada uma das partes distintas é inscrita na matriz na parte que lhe competir e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que, apesar de, nos termos do artigo 2º, nº 4, do C.I.M.I., cada fracção autónoma ser havida como constituindo um prédio, a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial”.
- w) Conclui a AT: “O valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00 de que depende a aplicação dessa norma legal é, como resulta expressamente da sua letra, o valor patrimonial de cada prédio e não das suas partes distintas, ainda que susceptíveis de utilização independente”. “A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente, nem por a propriedade do bem imóvel ser de herança indivisa”.
- x) Termina o seu raciocínio referindo: “O acto tributário em causa não violou, assim, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantido”.

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

- y) A AT defende que a leitura implícita da lei levada a efeito nos actos de liquidação, não viola qualquer princípio constitucional.
- z) 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”.

- aa) 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

Expressa a AT que “... o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência do imposto é, assim, o *valor patrimonial total do prédio urbano*”.

No entanto, a norma de incidência não remete, segundo o seu elemento literal, para o “*valor patrimonial total de prédio urbano*”, mas apenas e tão-só para o VPT “*utilizado para efeito de IMP*”.

E acrescentaremos: esse VPT haverá que ser agilizado nos mesmos moldes em que o é nas operações de liquidação de IMI, por via da aplicação das regras do CIMI às operações de liquidação do IS da verba 28 da TGIS.

Confrontemos a literalidade das cadernetas prediais e o teor das notas de cobrança. Quanto aos diversos andares que integram o prédio sito na Avenida / ... / ..., nº ..., ..., freguesia da União das Freguesias de ... e ..., o *Valor Patrimonial Total é de 1 614 990,00 euros*. Mas não é este valor que serviu de base tributável. O valor que consta nas notas de cobrança é uma inovação jurídico-factual: “*Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto de 1 220 800,00 euros*”, que está para além do “valor patrimonial total” que corresponde à soma dos VPT de todos os andares (independentemente da sua afectação) e do “valor patrimonial tributário” de cada andar, tal como é considerado em sede de operações de liquidação e IMI.

O mesmo de passa com os andares que integram o prédio sito na Rua ... nº , nº ... / ... , ..., Freguesia da União das Freguesias de ... O “*valor patrimonial total*” (soma dos VPT dos andares) é de 2 003 700,00 euros – caderneta predial. Mas o que consta nas notas de cobrança é “*Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto de 1 656 050,00 euros*”.

É nesta “inovação”, nesta “adaptação” do procedimento de liquidação de IS, face ao que a AT usa em sede de IMI, que reside a questão de fundo a decidir, pela razão de que a norma de

incidência, na sua literalidade, apenas fala em “*valor patrimonial tributário constante da matriz*” e concretiza de seguida “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”.

Em sede de IMI, a base tributável dos andares em propriedade horizontal e a base tributável dos andares em propriedade vertical, é considerada de forma idêntica, pelo que não se nos afigura que é a lei que introduziu o imposto do selo de que versa este processo, que alterou ou visa alterar esta realidade factual e jurídica (uma nova fórmula de determinação da base tributável).

Sobre a questão 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.

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 o que resulta da soma do VPT dos andares ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os andares em regime de propriedade horizontal e do que ocorre no 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 23.º do CIS refere quanto à determinação da matéria colectável e sequente operação de liquidação do imposto:

“Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.”

A AT, ainda que de forma implícita, parece evidenciar que o suporte legal que usou para proceder à adição dos VPT – obtendo assim uma nova base tributável que não é usada na liquidação do IMI - 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, nem se trata de uma forma de integração de lacunas que, no caso, não se vislumbra.

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, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, 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 (na dimensão da determinação da base tributável), face ao texto constitucional, (na leitura implícita levada a efeito na liquidação do imposto aqui em causa ou na leitura propugnada pela Requerida) 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 e não confirmadas pelo Tribunal Constitucional, deixar de aplicar a lei, na aceção que entender mais assertiva.

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

- 1) As verbas 28 e 28-1 da TGIS enquanto normas de incidência tributária, tal como se encontram redigidas – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afectação habitacional ... cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*), comportam ou não o entendimento de que quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser o da soma do VPT dos andares ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os andares 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 consta como titular do direito de propriedade plena de dois prédios urbanos em regime de propriedade vertical, sites:
 - a) Na Avenida / ... / ..., n.º ..., ..., freguesia da União das Freguesias de ... e ..., com a seguinte “identificação do prédio” segundo as notas de cobrança e “descrição do prédio” segundo a caderneta predial:-U-...-AP... com VPT de 28 900,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 270,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 270,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 33 870,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 33 870,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 770,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 46 970,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 25 750,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 890,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 130,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 940,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 940,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 130,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 940,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 390,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 390,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 28 2130,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 940,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 27 860,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 40 520,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 22 420,00 euros;-U-...-AP... com VPT de 39 800,00 euros;
 - b) E na Rua ... n.º ...-...-...-...-..., n.º ... / ..., ..., Freguesia da União das Freguesias de ..., com a seguinte “identificação do prédio” segundo as notas de cobrança e “descrição do prédio” segundo a caderneta predial:-U-...-...-... com VPT de 108 020,00

euros; ... -U-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 87 100,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 65 780,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 71 060,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 109 420,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 66 260,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 66 170,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 86 850,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 68 710,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 66 030,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 66 030,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 74 030,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 96 640,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 92 950,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 80 360,00 euros; ... -U-...-... com VPT de 93 190,00 euros, e ... -U-...-... com VPT de 94 330,00 euros - **Conforme cadernetas prediais juntas como documentos 1e 2 e conforme documentos 3 a 4, 59 notas de cobrança, juntos em anexo ao pedido de pronúncia.**

- 2) A Requerente foi notificada, em data não determinada de 2014, da liquidação de IS operada em 2014 (data da liquidação de 18 de Março de 2014) quanto ao ano de 2013 – **artigos 5º a 9º do pedido de pronúncia (acordo das partes) e conforme documentos 3 a 4, 59 notas de cobrança, juntos em anexo ao pedido de pronúncia.**
- 3) A Requerente interpôs perante a AT, em 21.08.2014, dois procedimentos de reclamação graciosa suscitando a anulação total das liquidações do imposto, no montante total de, respectivamente, € 12 208,00 euros e 16 560,50 euros, ou seja, uma colecta global de 28 768,50 euros, os quais foram indeferidos e os despachos de indeferimento foram notificados em 07.11.2014 – **conforme artigos 15º a 19º (acordo das partes) e documentos nºs 7 a 10 juntos com o pedido de pronúncia.**
- 4) Das notas de cobrança resulta que a norma de incidência aplicada foi a verba 28.1 da TGIS - **conforme documentos 3 a 4, 59 notas de cobrança, juntos em anexo ao pedido de pronúncia.**
- 5) Nas cadernetas prediais urbanas dos bens imobiliários referido em 1) consta: “Valor patrimonial total: € 1 614 990,00” quanto ao indicado em primeiro lugar e “Valor patrimonial total: € 2 003 700,00” quanto ao indicado em segundo lugar – **conforme**

cadernetas prediais urbanas juntas pela Requerente com o pedido de pronúncia como documentos nº 1 e 2.

- 6) Em todas as notas de cobrança consta: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 220 800,00” euros, quanto ao bem indicado em primeiro lugar e “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 1656 050,00” euros, quanto ao indicado em segundo lugar, o que corresponde à soma do VPT dos andares com afectação habitacional dos bens imóveis identificados em 1), com exclusão dos VPT dos andares com outra afectação – **conforme documentos 3 a 4, 59 notas de cobrança, juntos em anexo ao pedido de pronúncia.**
- 7) A Requerente pagou as primeiras prestações das liquidações indicadas em 2) - **Conforme artigo 78º do pedido de pronúncia e não impugnação especificada da AT (acordo das partes).**
- 8) A Requerente entregou o presente pedido de pronúncia no CAAD no dia 04-02-2015 - **Registo no SGP do CAAD.**

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 pela Requerente, cuja autenticidade face aos seus originais, conteúdos e valorações probatórias, não mereceram dissonância da AT. A AT não juntou o PA, até porque a sua apresentação revelar-se-ia redundante (e, por isso, seria um acto inútil) face aos documentos juntos pelo contribuinte, na medida em que estes não enfermam, na leitura implícita que deles a requerida fez, qualquer adulteração formal ou substancial. Daí que alguns factos tenham sido considerados assentes por acordo, implícito, da AT, como acima se anotou.

IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAS CUMPRE SOLUCIONAR

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 pela norma de incidência.

Até porque, na maioria dos casos de imóveis em propriedade vertical a “afectação habitacional” é característica de um ou vários andares separadamente e não do prédio no seu todo. No caso há 4 andares, em cada prédio, que não têm afectação habitacional. E a noção de “afectação” que aqui releva, é a concreta e não a que resultará do alvará municipal (licença de utilização).

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 n.º 7 do artigo 23.º 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 com afectação habitacional (*ou por outras palavras os andares em propriedade horizontal com afectação habitacional*) 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 com afectação habitacional* (que são prédios urbanos *ope legis*) como também “*os andares* ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente” *com afectação habitacional, em propriedade total ou vertical* (n.º 3 do artigo 12.º do CIMI).

Se v.g. para os andares que compõem as fracções autónomas de prédios urbanos com afectação habitacional, em regime de 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” com afectação habitacional dos prédios em regime de propriedade vertical ou total 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 conjugada com a norma do n.º 7 do artigo 23.º do CIS, 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 f) do Relatório) não se torna necessário proceder à apreciação dos outros fundamentos (incisos g) e z) 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 1) 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 a Requerente pagou os valores constantes nas notas de cobrança que lhe foram notificadas como primeira prestação, pelo que tem 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 de pronúncia arbitral quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo da verba 28º da TGIS, operadas em 2014 (datas das liquidações de 18 de Março de 2014) quanto ao ano de 2013, no montante total de, respectivamente, € 12 208,00 euros e 16 560,50 euros, ou seja, uma colecta global de 28 768,50 euros, com referência aos dois prédios urbanos em regime de propriedade vertical identificados em d) do Relatório e em 1) da matéria dada como assente, 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 reembolso das quantias pagas (primeira prestação) e 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 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.

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 28 768.50 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 530,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 25 de Maio de 2015

Augusto Vieira

Tribunal Arbitral Singular (TAS),

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.