

CAAD: Arbitragem Tributário

Processo n.º: 417/2015-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Propriedade vertical

Decisão Arbitral

I. RELATÓRIO

A..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede no ..., n.º ..., ...-..., em Lisboa apresentou um pedido de constituição do Tribunal Arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), com o objectivo de obter a declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo relativos ao ano 2014 identificados no processo, no valor de €35.311,40.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Ex.mo Presidente do CAAD em 16.07.2015 e automaticamente notificado à AT.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 14.09.2015.

A AT respondeu, defendendo a extinção da instância arbitral, face à verificação da excepção de incompetência do tribunal ou, caso assim não se entenda, a improcedência do pedido.

Foi dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT e a realização de alegações finais, em face do teor da matéria contida nos autos, tendo-se relegado o conhecimento da excepção invocada pela Requerida, na sua resposta para a decisão a proferir a final.

II. MATÉRIA DE FACTO

Com base nos elementos que constam do processo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A)** A 01 de Abril de 2015, a Requerente foi notificada para pagamento da primeira prestação de IS, com prazo limite de pagamento até ao dia 30 de Abril de 2015, respeitante aos prédios urbanos descritos na matriz predial Urbana sob o artigo ... e sob o artigo...;
- B)** Relativamente ao prédio inscrito sob o artigo..., a Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IS com o n.º 2015..., 2015 ... 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015...;
- C)** Relativamente ao prédio inscrito sob o artigo..., a Requerente foi notificada dos actos de liquidação de IS com o n.º 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015...;
- D)** Os prédios urbanos descritos são propriedade plena da Requerente;
- E)** Os prédios urbanos situam-se na Rua das..., n.º ... e..., em Lisboa e na Avenida ..., n.º ... a..., tornejando para a Avenida..., n.º ... a ..., em Lisboa;
- F)** O prédio sito na Rua das ... é composto de seis pavimentos, sendo integrado por cave, rés-do-chão, e ... a ... andares, com direito e esquerdo, os quais constituem divisões

com utilização independente, cujo valor patrimonial tributário (VPT) foi determinado separadamente, nos termos do disposto no art.º 7.º, n.º 2, al. b) do CIMI;

G) O prédio não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, encontrando-se antes em *propriedade total, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente*;

H) Cada uma das divisões independentes, afetas a habitação, tem um valor patrimonial tributário atribuído, determinado nos termos do disposto no CIMI, nos seguintes termos:

1º Dto.	114.510,00€	3º Esq.	114.510,00€
1º Esq.	114.510,00€	4º Dto.	114.510,00€
2º Dto.	114.510,00€	4º Esq.	114.510,00€
2º Esq.	114.510,00€	R/C Dto.	111.440,00€
3º Dto.	114.510,00€	R/C Esq.	111.440,00€

I) O prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 6 pisos, com divisões de utilização independente, encontrando-se afetas a habitação o rés-do-chão e do 1º ao 4º andar, direito e esquerdo, e o seu VPT total perfaz o valor de 1.212.410,00€, sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00;

J) O prédio sito na Avenida ... é composto por seis pavimentos, com divisões suscetíveis de utilização independente, cujo valor patrimonial tributário (VPT) foi determinado separadamente, nos termos do disposto no artigo 7.º, n.º 2, al. b) do CIMI;

- K)** O prédio não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, encontrando-se antes em *propriedade total, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente*;
- L)** Cada uma das divisões independentes, afetas a habitação, tem um valor patrimonial tributário atribuído, determinado nos termos do disposto no CIMI, nos seguintes termos:

1º Dto.	293.450,00€	3º Esq.	248.130,00€
1º Esq.	248.130,00€	4º Dto. A	147.050,00€
2º Dto.	275.220,00€	4º Dto. B	147.050,00€
2º Esq.	248.130,00€	4º Esq.	248.130,00€
3º Dto.	275.220,00€	4º ST	261.670,00€

- M)** O prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 7 pisos, com divisões de utilização independente, encontrando-se afectas a habitação do 1.º ao 4.º andar, direito (no 4.º andar com as letras A e B), esquerdo e ST, e o seu VPT total perfaz o valor de €3.055.280,00, sendo que nenhuma das partes ou andares com afetação habitacional tem um valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00;
- N)** O Requerente procedeu ao pagamento dos actos de liquidação de IS relativos à primeira prestação de IS identificados.

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e o processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

III. MATÉRIA DE DIREITO

A principal questão que se coloca nos presentes autos reconduz-se a saber qual é o valor patrimonial tributário relevante para efeitos de aplicação da verba 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente aos prédios urbanos habitacionais constituídos em regime de propriedade vertical, que integrem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.

A este propósito, o Requerente alega no seu pedido de pronúncia arbitral o seguinte:

- 1.** A Requerente pretende que sejam declarados ilegais e inconstitucionais os actos de liquidação de IS, resultantes da verba n.º 28 da TGIS, nos termos em que foi aplicada pela AT, nos casos dos presentes autos. Com efeito,
- 2.** A AT entende que, para um prédio em propriedade vertical, a norma constante da verba 28 da TGIS determina que o critério para a aferição da sua incidência é o VPT global do prédio, independentemente deste ser composto por divisões destinadas a habitação, de utilização independente. Pelo contrário
- 3.** Entende a Requerente que não deve ser tido em conta o somatório dos VPT de cada andar e divisão para aferir da incidência ou não do imposto de selo;
- 4.** A sujeição ao IS contido na verba n.º 28.1 da TGIS é determinada pela conjunção de dois factos: a afetação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a €1.000.000,00.
- 5.** Assim, tratando-se de prédios com as características já descritas, a sujeição a IS é determinada, não pelo VPT dos prédios, mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.

6. A sujeição a imposto de selo dos prédios com afetação habitacional resulta do aditamento da verba 28 da TGIS, efetuada pelo artº 4º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, 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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 1 %;

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

7. Daqui se retira que não importa ao legislador o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Aliás,
8. A este propósito, como muito bem se salienta na douda *Decisão Arbitral* proferida no âmbito do processo n.º 50/2013-T, “*não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluimos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efetuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização*”

9. Quanto à questão do valor relevante para determinação do valor de imposto de selo, a posição da AT não se afigura aceitável, nem conforme ao princípio da legalidade fiscal.
10. Louvamo-nos, uma vez mais, na *Decisão Arbitral* anteriormente referida, onde expressamente se diz :
- “Utilizando o critério que a própria lei introduziu no artigo 67º, nº 2 do Código do Imposto de Selo, às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.”*
11. Daqui se extrai na referida *Decisão Arbitral* que *“sendo assim, considerando que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, constituídos por diferentes partes, andares ou divisões com utilização independente, nos termos do CIMI, obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respetivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não oferece qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo”*.
12. Assim, só haveria lugar a incidência de novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a €1.000.000,00;
13. Não pode a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o legislador estabeleceu regra diferente em sede de Código do IMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba nº 28 da TGIS- cfr. as *Decisões Arbitrais* mencionadas mas também as mais recentes, proferidas nos processos n.º 181/2013-T e 183/2013-T.

14. Pelo que, e em conclusão, os critérios adotados pela AT violam os princípios da legalidade e igualdade fiscal, bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.
15. Do que ficou dito resulta que as citadas normas, com a interpretação que a AT lhes deu (que é desconforme à Lei) são inconstitucionais, por violação do princípio da igualdade (art.º 13.º da CRP)

Por sua vez a AT alega, em síntese, o seguinte:

1. Por excepção: o Tribunal Arbitral é materialmente incompetente, face ao disposto no artigo 2.º do RJAT, para apreciar a legalidade de uma prestação do acto de liquidação, que não é em si nenhum acto tributário, não havendo qualquer dúvida, até pelo valor do processo e por todos os documentos a ele juntos, que a Requerente impugna, exclusivamente, as notas de cobrança que constituem as primeiras prestações do imposto relativas aos três imóveis;
2. Veja-se, neste sentido, a clareza da decisão arbitral, transitada em julgado, e proferida no processo n.º 726/2014-T CAAD, com objecto rigorosamente idêntico.
3. Por Impugnação: à data a Requerente detinha a propriedade plena dos prédios urbanos A e B em análise, avaliados nos termos do Código do IMI, no âmbito da avaliação geral aos prédios urbanos, descritos como «*prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente*», compostos respectivamente por 1 e 7 pisos e 11 e 15 andares susceptíveis de utilização independente, com valor patrimonial tributário (VP) superior a € 1.000.000,00;
4. Com referência ao ano de 2014, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6.º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, com a

alteração efectuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31/12 e cuja respectiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do Código do IMI, com VPT igual ou superior a €1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afectação habitacional, procedeu a AT à notificação dos documentos de cobranças para o pagamento da 1.ª prestação das liquidações em causa;

5. O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2.º, n.º 1 do Código do IMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio.
6. Decorre da análise do preceito normativo que um *«prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente»* é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por fracções autónomas, ou seja, vários prédios.
7. O artigo 12.º do Código do IMI estatui o conceito de matriz predial, sendo que o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais;
8. Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o VPT que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o VPT que a ora Requerente define como *«valor global do prédio»*;
9. O que, expressamente, resulta da letra da lei é que o legislador quis tributar com a verba 28.1 em discussão os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária, conforme adiante se refere;
10. A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao Código do IS resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.

- 11.** Na verdade, consta das cadernetas prediais que os prédios se encontram em regime de propriedade total, compostos por várias partes susceptíveis de utilização independente.
- 12.** Sendo esta a informação matricial, de acordo com o artigo 23.º, n.º 7 do Código do IS, as liquidações de imposto do selo reportados ao ano de 2014, foram efectuadas, pela Administração tributária, tendo em conta a natureza dos prédios urbanos, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no Código do IMI.
- 13.** Encontrando-se os prédios em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2.º do Código do IMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2.º do CIMI;
- 14.** Do exposto, deve o vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correcta aplicação da lei aos factos.
- 15.** A previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações.

Na resposta apresentada, vem a AT defender-se por excepção que, caso se verifique, conduz à absolvição da instância.

Tendo em conta que, de acordo com o disposto nos artigos 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 13.º do Código de Processo nos Tribunais

Administrativos (“CPTA”) e 101.º do CPC, subsidiariamente aplicáveis *ex vi* do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, a determinação da competência material dos tribunais é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, importa delimitar o âmbito de competência da jurisdição arbitral tributária e aferir se a competência do tribunal abrange, ou não, os actos de liquidação de IS relativos ao ano 2014, no seu todo, apesar de só terem ainda sido emitidos os documentos de cobrança relativos à primeira prestação de IS.

Tem sido abordada em diversos processos arbitrais julgados no âmbito do CAAD, a questão da incompetência material dos tribunais arbitrais – Veja-se a este propósito os acórdãos proferidos no âmbito dos processos n.ºs 48/2012, de 06.07.2012, 73/2012, de 23.10.2012 e 76/2012, de 29.10.2012.

Acompanhando as decisões identificadas, deve atender-se ao disposto no n.º 1 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, segundo o qual o Governo foi autorizado “*a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária*», devendo, segundo o seu n.º 2, “*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.*”

Concretizando a referida autorização legislativa, o Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, “*instituiu a arbitragem tributária limitada a determinadas matérias, arroladas no seu art. 2.º*” fazendo “*depende a vinculação da administração tributária de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça*” (vide a fundamentação do acórdão arbitral proferido no Processo n.º 76/2012 acima referido).

O âmbito da jurisdição arbitral tributária ficou, assim, delimitado, em primeira linha, pelo disposto no artigo 2.º do RJAT que enuncia, no seu n.º 1, os critérios de repartição material, abrangendo a apreciação de pretensões que se dirijam à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos (alínea a)).

Através da Portaria de Vinculação (Portaria n.º 112-A/2011, de 20 de Abril), o Governo, pelos Ministros de Estado e das Finanças e Justiça, vinculou os serviços da Direcção-Geral de Impostos e da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, sendo que a estes serviços corresponde, presentemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, nos termos do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a estrutura orgânica desta Autoridade, resultante da fusão de diversos organismos.

Nesta Portaria, estabelecem-se condições adicionais e limites de vinculação tendo em conta a especificidade das matérias e o valor em causa.

Dispõe o artigo 2.º da Portaria de Vinculação:

Artigo 2.º

Objecto da vinculação

Os serviços e organismos referidos no artigo anterior vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, com excepção das seguintes:

- a) Pretensões relativas à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos dos artigos 131.º a 133.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário;*
- b) Pretensões relativas a actos de determinação da matéria colectável e actos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indirectos, incluindo decisão do procedimento de revisão;*
- c) Pretensões relativas a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indirectos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação; e*
- d) Pretensões relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências*

a efectuar por outro Estado membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira.”

Ora, o pedido apresentado pela Requerente diz respeito à declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IS emitidos em 1 de Abril de 2014 em relação aos prédios já identificados, cujo pagamento da primeira prestação consta dos documentos de cobrança juntos aos autos.

Ora, nos casos em que o imposto deva ser pago em prestações, a liquidação é notificada ao sujeito passivo conjuntamente com a notificação para pagamento de cada uma das prestações, apenas podendo ser impugnada na sua totalidade e não prestação a prestação (Vide Cfr. decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 27/2015-T, disponível em www.caad.org.pt).

A este respeito, elucida o ilustre Professor José Casalta Nabais, *in* Direito Fiscal, 3ª Edição, Almedina, 2005, o seguinte:

“A liquidação lato sensu, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar o montante do imposto, compreende: 1) O lançamento subjectivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) O lançamento objectivo através do qual se determina a matéria colectável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) A liquidação stricto sensu traduzida na determinação da colecta através da aplicação da taxa à matéria colectável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à colecta.”

Para cada facto tributário haverá, em princípio, uma única liquidação, pela qual se determinará a colecta a pagar.

Nestes termos, dispõe o n.º 7 do artigo 23.º do Código do Imposto do Selo que *“tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente (...)”* aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMF’.

No mesmo sentido, dispõe ainda o n.º 5 do artigo 44.º do Código do IS que “*havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere a verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120.º do CIMF*”.

Ou seja, nos termos do n.º 2 do artigo 113.º do Código do IMI, “*a liquidação (...) é efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte*”, devendo o imposto ser pago, em três prestações, nos meses de Abril, Julho e Novembro, atento o seu quantitativo – cfr. al. c), n.º 1 do artigo 120.º do Código do IMI.

Da conjugação das disposições legais *supra* citadas retira-se que o IS é liquidado anualmente, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação do imposto e não um seu pagamento parcial, tal como se refere na decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 408/2014-T, disponível em www.dgsi.pt, citada pela AT.

Desta feita, cada acto de liquidação de IS é só um acto lesivo, susceptível de ser impugnado.

Considerando que os actos de liquidação de IS subjacentes aos documentos de cobrança, objecto da presente petição arbitral, poderão ser impugnados aquando da sua emissão e notificação para pagamento da primeira prestação tributária de IS, isto é, no momento em que se verifica o facto tributário, entende-se que o Tribunal é competente para apreciar a pretensão da Requerente que se consubstancia na declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de IS já identificados, concluindo-se pela improcedência da excepção suscitada pela AT relativa à incompetência absoluta deste Tribunal Arbitral em razão da matéria.

Face ao exposto, relativamente à posição das Partes e aos argumentos apresentados, para determinar se os actos de liquidação de IS *sub judice* são ou não ilegais será necessário verificar qual é a interpretação que deve ser efectuada da verba 28 e 28.1. da TGIS, nomeadamente saber se o VPT sobre o qual deve incidir a taxa de IS 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?

Vejam os que deve ser entendido.

Resulta do artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) que a interpretação da lei fiscal deve ser efectuada atendendo aos princípios gerais de interpretação.

Os principais gerais de interpretação estão estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil (CC), nos seguintes termos:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.”

Atendendo às regras de interpretação da Lei, importa saber que a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, veio aditar à TGIS a verba 28 e 28.1, criando a taxa de IS sobre prédios urbanos de elevado valor patrimonial.

A criação deste novo facto tributário ocorreu no contexto de crise económica e de grave crise nas finanças públicas, com o propósito de aumentar as receitas fiscais do Estado, através da tributação daqueles que revelam maiores indicadores de riqueza.

A taxa especial de IS sobre os prédios de valor superior a €1.000.000,00, também conhecida como “taxa de luxo”, visou garantir a repartição dos sacrifícios por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho.

Nestas circunstâncias, fixou a verba 28 e 28.1, a incidência de IS nos seguintes termos:

“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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI..... 1%.”

Resulta, portanto, da letra da lei que a taxa prevista na verba 28.1 é aplicável ao direito de propriedade sobre prédio com afectação habitacional, cujo VPT utilizado para efeito de IMI seja igual ou superior a €1.000.000,00.

De acordo com o disposto no artigo 1.º, n.º 6 do Código do IS, *“Para efeitos do presente Código, o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).”*

Por sua vez, o Código do IMI determina no seu artigo 2.º, o seguinte:

Conceito de prédio

“1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”

Tendo em conta o conceito de prédio estabelecido na Lei, é claro que os prédios constituídos em propriedade vertical constituem prédios, para efeitos da verba 28 da TGIS.

Na medida em que os prédios em análise (doravante Prédios) constituem um prédio, nos termos previstos no artigo 2.º do Código do IMI, este encontra-se literalmente abrangido pela verba 28 e 28.1.

Na verdade, a lei não distingue, em momento algum, entre prédio em propriedade horizontal e prédio em propriedade vertical, limitando-se o n.º 4 do artigo 2.º a estabelecer que no regime da propriedade horizontal cada fracção autónoma é havida como prédio.

Do referido no n.º 4 do artigo 2.º não resulta, contrariamente ao defendido pela Requerida na resposta apresentada, que só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios.

Não obstante, a taxa especial de IS fixada na verba em questão apenas se aplica caso os Prédios constituam prédios habitacionais, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000.

Uma vez que o Código do IS não estabelece o que se entende por “habitacional”, por força do disposto no n.º 2 do artigo 67.º do referido Código, são, também, aqui aplicáveis as regras

previstas no Código do IMI, nomeadamente as estabelecidas nos artigos 6.º e o artigo 41.º desse Código.

Da análise das referidas regras, resulta, também, claro que, cada um dos Prédios em questão estão abrangidos pela verba 28.1, enquanto prédios urbanos com afectação habitacional.

Resta, portanto, averiguar se o VPT constante da matriz dos Prédios, nos termos do Código IMI, é igual ou superior a €1.000.000.

Ora, conforme decorre da letra da Lei, o VPT de cada um dos Prédios será aquele que for utilizado para efeito de IMI.

A este propósito, determina-se no n.º 1 do artigo 7.º, do Código do IMI, aplicável *ex vi* do n.º 7 do artigo 23.º, do Código do IS, que “*O valor patrimonial tributário dos prédios é determinado nos termos presente Código.*”.

Por sua vez nos n.º 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IMI, estabelecem-se as regras para a determinação do VPT dos prédios com duas ou mais classificações.

Uma vez que a taxa prevista na verba 28 e 28.1 da TGIS apenas se aplica a prédios de afectação habitacional, as regras estabelecidas no n.º 2 e 3 do artigo 7.º do Código do IMI não são aplicáveis à determinação do VPT relevante no âmbito da referida verba.

Na verdade, o VPT dos prédios de afectação habitacional, previstos na verba 28 e 28.1., tem de ser determinado tendo em conta o n.º 3 do artigo 12.º do Código do IMI, segundo o qual: “*Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.*”

Assim, tendo em conta que o legislador não atribui qualquer relevância ao facto do prédio estar constituído em regime de propriedade vertical, o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

De facto, não se encontra no Código do IMI nenhuma norma que permita concluir no sentido de que o VPT de prédio em regime de propriedade vertical deve ser obtido pela soma dos VPT que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem (Vide, entre outras, as decisões arbitrais proferidas no Processo 50/2013-T, 131/2013-T, 177/2014-T, 396/2014-T).

Tendo em conta que as normas de incidência estão sujeitas ao princípio da legalidade tributária (Cfr. Artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e artigo 8.º da LGT), parece inexistir base legal à liquidação de IS com base na soma dos VPT de cada uma das partes dos Prédios.

Uma vez que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação (Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido no âmbito do proc. 7648/14, de 10.07.2014), a AT não pode realizar uma operação de liquidação com base numa norma de incidência, que não prevê expressamente a base de incidência do imposto nos termos liquidados.

Por isso, foi, também, decidido recentemente pelo Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão n.º 047/15, de 9.09.2015., que *“II – Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.”*

Entende-se, assim, que não existe base legal que permita à AT adicionar os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização

independente, por forma a atingir-se o limiar de tributação elegível de €1.000.000,00, previsto na verba 28 da TGIS.

Em face do exposto, não tendo nenhum dos andares, susceptíveis de utilização independente dos Prédios, valor patrimonial tributário superior a €1.000.000,00, não há lugar a incidência da taxa prevista na verba 28 da TGIS.

Em consequência, impõe-se a anulação dos actos de liquidação de IS *sub judice*, e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios da Requerente relativamente às prestações de IS já pagas, uma vez que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável a erro da Requerida, nos termos previstos no artigo 43.º da LGT.

IV. DECISÃO

Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

- A) Julgar totalmente procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação de IS referentes aos prédios urbanos inscritos na matriz predial urbana da freguesia das ... sob o n.º ... e da freguesia da ... sob o n.º..., relativos ao ano 2014;
- B) Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir à Requerente o montante de imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios;
- C) Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.

V. VALOR DO PROCESSO

Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em €35.311,40.

VI. CUSTAS

Nos termos do disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e no artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €1.836,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 3 de Novembro de 2015

A Árbitro

Magda Feliciano

(O texto da presente decisão foi elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, da alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) regendo-se a sua redacção pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.)