

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 177/2014-T

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

Decisão Arbitral

Processo 177/2014-T

AS PARTES

Requerentes: A..., NF ..., com domicílio na Rua ..., Aveiras de Cima; B..., NF ..., residente na Rua ..., Lisboa; C..., NF ..., com domicílio na Rua dos ...Aveiras de Cima e D..., NF 1..., com domicílio na Rua ... Aveiras de Cima.

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 24-02-2014, 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 cuja procuração foi junta.

O PEDIDO

- c) Os Requerentes peticionam a anulação de 40 actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) com referência ao ano de 2012 – identificação de documentos n.ºs 2013 ...-, geradores de uma colecta global de 12 849,64 euros (e por cada um dos 4 proprietários de colectas parciais de 3 212,41 euros, tendo cada um uma parte alíquota na propriedade de 1/4), com datas de 2013-10-14 e relativas ao prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sito em Lisboa, na Avenida ... n.º ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia ..., concelho de ..., sob o artigo U-...º RC E, RC D, 1º E, 1º D, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E (anterior artigo U-000439º RC E, RC D, 1º E, 1º D, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E – freguesia de ...).
- d) Invocam que os actos de liquidação são ilegais por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS, na medida em que a AT somou os valores patrimoniais dos andares em propriedade total e nenhum deles por si só tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros.
- e) E que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, é inconstitucional por violação, nomeadamente, do princípio da igualdade inscrito no artigo 13º da Lei Fundamental.
- f) Terminam peticionando a anulação dos 40 actos tributários identificados em c), para além da condenação da AT na devolução do indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- g) O pedido de pronúncia arbitral foi aceite em pelo Senhor Presidente do CAAD em 26-02-2014 e automaticamente notificado à AT no dia 27.02.2014.
- h) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 11.04.2014.
- i) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 30.04.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- j) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 30.04.2014 que aqui se dá por reproduzida.

- k) 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 despacho de 22.05.2014 decidiu dispensar-se da reunião de partes a que alude o artigo 18º do RJAT, se as partes a isso nada viessem a obstar.
- l) Notificadas as partes da promoção referida no inciso anterior, vieram ambas, por requerimentos de 23.05.2014, prescindir, ainda, da realização de alegações.
- m) Pelo que não se realizou a reunião prevista no artigo 18º do RJAT nem se produziram alegações das partes.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- n) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.
- o) **Contraditório** - a AT juntou ao processo, em 22.05.2014, a resposta ao pedido de pronúncia apresentado pelos Requerentes.
- p) **Excepções dilatórias** - o processo não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DOS REQUERENTES

Quanto à desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS

- q) Entendem as Requerentes que o valor patrimonial tributário (VPT) no caso em discussão, relevante para a incidência da taxa de tributação, posto que se trata de um prédio em propriedade total que integra andares ou divisões com utilização independente, não é a soma de todos esses andares ou divisões, mas o VPT de cada um dos andares ou divisões.
- r) Posto que a sujeição a imposto do selo verba 28.1 da TGIS determina-se pela conjunção de dois factos: a afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a 1 000 000,00 de euros.

- s) Propugnando-se por uma leitura da lei de acordo com o já decidido no Processo CAAD 50/2013-T.

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

- t) Defende que a interpretação levada à prática pela AT, das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa, violam o princípio da igualdade (na dimensão contida na norma do artigo 13º da CRP), bem como do que dispõe o artigo 104º- 3 da CRP.
- u) Sufragando essa leitura adere a uma passagem da decisão arbitral identificada no inciso s) que se transcreve: “ ... a verba nº 28, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade do património imobiliário de valor igual detido por pessoas em razão de critérios que podem contender, sem a mínima necessária justificação, com, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva (como seja o caso da dispersão ou concentração do património imobiliário habitacional de cada um) não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade”.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

Quanto à desconformidade com a norma de incidência da verba 28.1 da TGIS

- v) A AT propugna no sentido de que “muito embora a liquidação de IS, nas condições previstas na verba 28.1 da TGIS se processe de acordo com as regras do CIMI, a verdade é que o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações”.
- w) Como é o caso dos prédios em propriedade total, ainda que com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, pois muito embora o IMI seja liquidado relativamente a cada parte susceptível de utilização independente”,

- x) “Para efeitos de IS releva o prédio na sua totalidade pois as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédio, mas apenas as fracções autónomas no regime de propriedade horizontal, conforme artigo 2º-4 do CIMI”

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

- y) Não existe violação do princípio da igualdade porque não existe discriminação entre os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações.
- z) Posto que a verba 28.1 da TGIS é uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta aos casos nela previstos.
- aa) 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.
- bb) Trata-se de realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.
- cc) Propugnando pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos.

II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR

As questões que se colocam ao Tribunal são apenas atinentes à interpretação e aplicação de regras de direito.

Sobre esta matéria, em concreto, já se pronunciou o CAAD em diversas decisões em que a questão de fundo é a mesma, ou seja, discute-se a amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS.

O limite da interpretação é a letra, o texto da norma. Falta depois a “*tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal*”.

Partindo do princípio que toda a norma tem uma previsão (e uma estatuição), a questão que aqui se coloca é a de apurar, delimitando, se a norma de incidência, tal como se encontra redigida – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afectação habitacional ... cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*), comporta ou não o entendimento de que quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal.

No fundo o que estará em causa será a adopção de uma leitura adequada da amplitude da previsão da norma de incidência contida nas verbas 28 e 28.1 da TGIS, face ao que o nº 7 do artigo 23º do CIS refere quanto à determinação da matéria colectável e sequente operação de liquidação do imposto:

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

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*”.

Não estamos a propugnar por uma “interpretação económica” das normas de direito tributário.

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 da forma mais equilibrada 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 resultará 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 questão da conformidade da previsão da norma de incidência, face ao texto constitucional, só se colocará se o intérprete chegar à conclusão que determinada e inequívoca leitura da lei – aplicada correctamente a um caso concreto - fere um ou vários princípios constitucionais com tal intensidade que a opção legislativa adoptada não podia tê-lo sido, tendo ainda em atenção que a AT não deve, com base em eventuais inconstitucionalidades de normas, não declaradas pelos tribunais, deixar de aplicar a lei, na acepção que entender mais assertiva.

São estas as questões que ao TAS cumpre solucionar:

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 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?

2. A interpretação levada à prática pela AT das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP e o consagrado no artigo 104º- 3 da CRP?

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) e/ou os artigos do pedido dos Requerentes e da resposta da AT quanto aos factos admitidos por acordo, como fundamentação:

- 1) Os requerentes A...; B...; C... e D..., são os titulares do direito de propriedade do prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sito em Lisboa, na Avenida ... nº 30 a 30-B, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo U-...º RC E, RC D, 1º E, 1º D, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E (anterior artigo U-000439º RC E, RC D, 1º E, 1º D, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E – freguesia de ...) – **Artigo 1º, 2º e 4º do pedido de pronúncia e documento nº 41 junto com o pedido de pronúncia.**
- 2) A afectação dos andares ou divisões do prédio urbano em propriedade total referido em 1) é a “habitação” – **Documento nº 41 junto com o pedido de pronúncia.**
- 3) Os Requerentes foram notificados em data não concretamente determinada de 40 actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) – identificação de documentos nºs 2013 3 819 806 a 2013 3 819 844 -, geradores de uma colecta global de 12

849,64 euros (e por cada um dos 4 comproprietários de colectas parciais de 3 212,41 euros, tendo cada um uma parte alíquota de 1/4), com datas de 2013-10-14, ao abrigo da verba 28.1 da TGIS - **Exórdio e artigo 11º do pedido de pronúncia e ainda os Documentos nºs 11 a 20 juntos com o pedido de pronúncia.**

- 4) A... encontra-se a proceder ao pagamento em prestações do imposto do selo objecto deste pleiteio, tendo até à data da entrega do pedido de pronúncia no CAAD feito o pagamento de duas prestações no valor de 328,21 euros/cada – **Artigo 31º do pedido de pronúncia e Documento nº 42 junto com o pedido de pronúncia.**
- 5) Os restantes 3 Requerentes solicitaram o pagamento em prestações aguardando o deferimento dos pedidos - **Artigo 31º do pedido de pronúncia e Documento nº 43 junto com o pedido de pronúncia.**
- 6) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, objecto de tributação, têm VPT compreendidos entre 121 230,00 euros (RC D) e 130 280,00 euros (restantes andares que não o RC E), num total de 1 284 960,00 euros; – **Artigo 7º e 8º do pedido de pronúncia, artigo 9º da resposta da AT e Documento nº 41 junto com o pedido de pronúncia.**
- 7) Em todas as notas de liquidação a AT fez constar “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 284 960,00 euros” - **Documentos nºs 11 a 20 e posição geral assumida pela AT na resposta.**

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

A matéria assente resulta de confissão ou dos documentos juntos pelas partes cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram qualquer tipo de dissonância.

IV. APRECIACÃO DAS QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL 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 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 que é feita pela AT do n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

Com efeito, afigura-se-nos que o fulcro do dissídio terá a ver com o facto da AT considerar que quanto aos prédios urbanos com afectação habitacional, em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, porque não são por definição jurídica formal considerados *prédios urbanos* (mas serão “*partes de prédio*” segundo o n.º 3 do artigo 12.º do CIMI), ter procedido à soma dos VPT dos andares ou divisões/partes do prédio para determinar se é atingível, por cada prédio, o VPT mínimo de 1 000 000,00 de euros, sobre que faz incidir a taxa *ad valorem* de 1% do IS da verba 28.1 da TGIS.

E considera que isso é permitido porque a lei refere que se deve proceder “às necessárias adaptações” das “regras do CIMI” (n.º 7 do artigo 23.º do CIS).

É o que resulta do que é alegado na resposta da AT no 11.º quando indica a normal legal específica em que coloca o fulcro para ter optado pela adição dos VPT dos andares: “... o legislador ressalva os aspectos que careçam das devidas adaptações”.

Mas será que esta leitura da lei se configura adequada face ao ordenamento jurídico vigente?

Na verdade, 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 nos parece ser relevante é que, ao nível da determinação da matéria colectável elegível e ao nível da operação de liquidação deste imposto, se apliquem “... **com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI**” como o refere o aludido n.º 7 do artigo 23.º do CIMI. Mas, obviamente, “adaptações” desde que necessárias.

Ora 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 apuramento da matéria tributável e sequente liquidação do IS, foi somar os VPT de cada andar ou divisão independente afecta a fins habitacionais, criando uma nova realidade jurídica, sem suporte legal, que é um *VPT global* de prédios urbanos em propriedade vertical, com afectação habitacional.

Essa operação do *iter* tributário (incidência – determinação da matéria colectável – liquidação – pagamento) atentará contra 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 incide a taxa *ad valorem* do imposto) que não fosse o que resulta exclusivamente do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI. Quer quanto ao IMI, quer quanto ao 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.

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

Ocorrerá, percute-se, ainda, 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 se assim é, não deverá incidir sobre a soma de valores patrimoniais tributários de prédios, partes de prédios ou andares, não tendo suporte legal a operação de adição de valores patrimoniais tributários dos andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente, com 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 da seguinte expressão: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 284 960,00 euros” (incisos 6) e 7) da matéria dada como provada).

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, face aos princípios enunciados de interpretação e aplicação das normas, os prédios urbanos em propriedade horizontal e os andares ou partes de prédios urbanos 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 interpretação levada à prática pela AT das verbas 28 e 28.1 da TGIS, nas liquidações ora em causa, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP e o do artigo 104º- 3 da CRP?**

A este propósito transcrevemos, visando a simplificação e uniformização, o que é referido v.g. na decisão arbitral CAAD Processo 48/2013-T, na parte a que aderimos:

A Lei nº 55-A/2012, de 29/10, não tem qualquer preâmbulo, daí que da mesma não é possível retirar a intenção do legislador.

Tal lei da Assembleia da República teve origem na proposta de lei nº 96/XII (2ª), a qual, na exposição de motivos fala na introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Na exposição de motivos da referida proposta de lei, é dito que, “estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”.

Nessa exposição de motivos é ainda dito que, além do agravamento da tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, é criada uma taxa em sede de imposto do selo incidente sobre os prédios urbanos de afectação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.

Ou seja, em tal exposição de motivos, também não é clarificado o que se entende por prédios urbanos com afectação habitacional.

...

Na sua intervenção na Assembleia da República, na apresentação e discussão da referida proposta de lei, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais afirmou o seguinte:

“O Governo elegeu como princípio prioritário da sua política fiscal a equidade social. Esta é ainda mais importante em tempos de rigor como forma de garantir a justa repartição do esforço fiscal.

No período exigente que o país atravessa, durante o qual se encontra obrigado a cumprir o programa de assistência económica e financeira, torna-se ainda mais premente afirmar o princípio da equidade. Não podem ser sempre os mesmos - os trabalhadores por conta de outrem e os pensionistas, a suportar os encargos fiscais.

Para que o sistema fiscal seja mais justo é decisivo promover o alargamento da base tributável exigindo um esforço acrescido aos contribuintes com rendimentos mais elevados e protegendo dessa forma as famílias portuguesas com menores rendimentos.

Para que o sistema fiscal promova mais igualdade é fundamental que o esforço de consolidação orçamental seja repartido por todos os tipos de rendimentos abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor. Esta matéria recorde-se, foi amplamente abordada no acórdão do Tribunal Constitucional.

Finalmente, para que o sistema fiscal seja mais equitativo, é crucial que todos sejam chamados a contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva, conferindo à administração tributária poderes reforçados para controlar e fiscalizar as situações de fraude e evasões fiscais.

Neste sentido o Governo apresenta, hoje, um conjunto de medidas que reforçam efectivamente uma justa e equitativa distribuição do esforço de ajustamento por um conjunto alargado e abrangente de setores da sociedade portuguesa.

Esta proposta tem três pilares essenciais: a criação de uma tributação especial sobre prédios urbanos de valor superior a 1 milhão de euros; o agravamento da tributação sobre rendimentos de capital e sobre as mais-valias mobiliárias e o reforço das regras de combate à fraude e evasão fiscais.

Em primeiro lugar o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor. É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Com a criação desta taxa adicional o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e 2013”.

Transcrevemos ainda parte da decisão arbitral adoptada no Processo CAAD 132/2013-T:

“ ... a interpretação feita pela AT não é conforme à Lei e à Constituição, por violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP), bem como do que dispõe o artigo 104.º, n.º 3, da CRP.

Não há dúvida de que uma interpretação mais conforme à Lei e à Constituição, ..., pode permitir a protecção do mencionado princípio. Mas também é evidente que subsistem, no caso em análise, motivos suficientes para se considerar que a referida verba n.º 28, ainda assim, continuaria a padecer de inconstitucionalidade por violação do citado princípio da igualdade.

Com efeito, como justificar, inclusive à luz de princípios de equidade social e justiça fiscal defendidos pelo legislador – note-se, a este respeito, que o comunicado do Conselho de Ministros de 20/9/2012 referia que a medida, entre outras, era fundamental "para reforçar o princípio da equidade social na austeridade" –, que esta tributação incida apenas sobre o património imobiliário habitacional e não sobre o património imobiliário não habitacional? E como compatibilizar esta discriminação com o que se dispõe no artigo 104.º, n.º 3, da CRP?

Atendendo ao acima exposto, conclui-se que a verba n.º 28, ao abrir a possibilidade de se tributar de modo diferenciado a titularidade de património imobiliário de igual valor detido por pessoas diferentes em razão de critérios que podem contender, sem a mínima necessária justificação, com, nomeadamente, o princípio da capacidade contributiva (como seja o caso da "dispersão" ou "concentração" do património imobiliário habitacional de cada um), não pode deixar de ser considerada inconstitucional, dada a violação do princípio da igualdade."

Transcrevemos, por último, parcialmente, o que é referido no ponto 23 da decisão arbitral adoptada no Processo CAAD 50/2013-T que versa sobre a mesma temática e na parte a que aderimos:

“Por resolver continua a questão que tem a ver com a determinação do valor relevante para a incidência do IS sobre os prédios em propriedade vertical, como sucede nos presentes autos, que a AT considera como um todo apesar de serem constituídos por várias partes autónomas para habitação, com utilização independente e que, desta forma, podem facilmente ultrapassar um milhão de euros.

Pois bem, este critério de oportunidade adotado pela AT não se afigura aceitável, nem conforme ao princípio da legalidade fiscal.

...

... 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.

Aliás, a AT admite que este é o critério, razão pela qual a própria liquidação emitida é muito clara nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT ... e a liquidação individualizada sobre a parte do prédio correspondente a esse mesmo andar.

Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.

Assim, só haveria lugar a incidência do novo imposto de selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de CIMI, e este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à verba 28 da TGIS.

O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.

Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.” (sublinhado nosso)

Assim, a adoção do critério defendido pela AT viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, bem assim como, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.”

Os princípios constitucionais são aqui invocados, por adesão a parte de decisões adoptadas no CAAD atrás reproduzidas, apenas como suporte para uma interpretação segundo a CRP, posto que, como resulta do que se referiu na resposta à questão anterior, não se configura conforme a verba 28 da TGIS a operação de apuramento do valor tributável e sequente liquidação de IS levada a efeito pela AT quanto às liquidações em causa neste processo.

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 adequada, “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).

Ou seja, ao nível da interpretação das normas tributárias poderá utilizar-se a regra muito própria que se encontra vertida no n.º 3 do artigo 11.º da LGT: “*persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários*”.

Ora, se 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 valor elegível para sujeição a IS (1 000 000,00 de euros) da verba 28 da TGIS (operação de determinação da matéria colectável), porque é que quanto às “partes de prédio ou andares” dos prédios em propriedade vertical isso deve ocorrer?

Em ambos os casos se manifesta a mesma capacidade contributiva dos contribuintes (o seu nível de riqueza ao nível de bens imóveis). Trata-se da mesma “substância económica” analisada sobre diversos prismas, reveladora da mesma “*ability-to-pay*”.

As verbas 28 e 28-1 da TGIS, enquanto normas de incidência de IS, na leitura que se propugna nesta decisão, não padecem, desta feita, de qualquer desconformidade com o texto da lei fundamental.

Na verdade, é a referida norma, na sua literalidade, mormente a parte final da verba 28 da TGIS, 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 deveriam adicionar-se os VPT dos andares ou parte do prédio acima identificados para se encontrar um novo VPT global de prédio urbano, operação de determinação de matéria colectável elegível que a lei não contempla.

Os Requerentes aduzem, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a desconformidade 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, estão em desconformidade 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.

- **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, pelo menos o primeiro requerente já pagou parte das liquidações que lhe foram notificadas, estando os demais a aguardar a decisão quanto ao seu pagamento em prestações (conforme incisos 4) e 5) da matéria provada), pelo que, quanto aos montantes efectivamente pagos, têm direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento, total ou parcial, das liquidações de imposto ora anuladas 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.

Como consequência do acima exposto haverá que julgar procedentes os pedidos de anulação dos actos tributários deduzidos 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, incluindo o pedido de condenação da AT no pagamento de juros.

De facto, resulta dos factos provados (inciso 6) da parte III desta decisão) que nenhum dos andares ou parte de prédio tem, de *per si*, um VPT que seja igual ou superior ao limiar de tributação indicado na verba 28 da TGIS (VPT igual a 1 000 000,00 euros).

V. DECISÃO

Nos termos e com os fundamentos acima expostos julga-se

1. Procedente o pedido dos Requerentes, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo indicadas em c) do Relatório, geradores de uma colecta global de 12 849,64 euros (e por cada um dos 4 comproprietários de colectas parciais de 3 212,41 euros, tendo cada um uma parte alíquota de $\frac{1}{4}$ da propriedade), com datas de 2013-10-14, e relativas ao

prédio urbano em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, sito em Lisboa, na Avenida ... n.º ...-B, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de Lisboa, sob o artigo U-...º RC E, RC D, 1º E, 1º D, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E (anterior artigo U-000439º RC E, RC D, 1º E, 1º D, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E – freguesia de ..., condenando-se a AT a proceder à sua devolução do que tenha sido pago em consequência dessas liquidações;

2. Procedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios ao (s) Requerente (s), quanto aos montantes que tenham sido efectivamente pagos, juros estes contados desde a data do efectivo 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, n.ºs 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 12 849,64 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, 14 de Julho de 2014
Tribunal Arbitral Singular,

Dr. Augusto Vieira

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto
no artigo 138.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.*