

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 347/2014-T**

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

## AS PARTES

**Requerente:** A... SA, NIPC PT ..., com sede no ... de ..., ....

**Requerida:** Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

## DECISÃO

### I. RELATÓRIO

- a) Em 22-04-2014, a sociedade anónima A... SA, NIPC PT ..., 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 cuja procuração foi junta.

### O PEDIDO

- c) A Requerente peticiona a anulação dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) da verba 28 da TGIS, constantes dos seguintes documentos:

**Com fundamento nas alíneas a) a f) do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de  
29.10**

- ✓ 2013 ...; 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ...;

**Com fundamento na verba 28.1 da TGIS – Ano de 2012**

- ✓ 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ...;

**Com fundamento na verba 28.1 da TGIS – Ano de 2013**

- ✓ 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ...;

referentes aos anos de 2011 (implícito), 2012 e 2013 e datados de 18.09.2013 (os actos dos anos de 2011 e 2012) e de 17.03.2014 (os actos do ano de 2013), geradores de uma colecta global de 28 286,30 euros, (5 540,90 + 11 081,80 + 11 663,60 = 28 286,30 euros, respectivamente), com referência ao prédio urbano em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, a saber:

- ✓ Prédio urbano sito em ..., na Avenida ..., actualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho e distrito de ..., sob os artigos U-..., (segundo as notas de liquidação emitidas ao abrigo da Lei 55A/2012 e quanto ao ano de 2012) o prédio consta como inscrito com a identificação “... .. U-..., ; e segundo consta na caderneta predial teve origem nos artigos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., - ... (extinta)).
- d) Invoca que os actos de liquidação são ilegais por violação da norma de incidência da verba 28.1 da TGIS na medida em que a AT somou os valores patrimoniais dos andares em propriedade total e nenhum deles por si só tem um VPT igual ou superior a 1 000 000,00 de euros, propugnando no sentido de que deve ser o VPT de cada andar e não a sua soma a relevar para efeitos de tributação.

- e) E que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, é inconstitucional por violação do princípio da igualdade inscrito no artigo 13º da Lei Fundamental.
- f) Termina peticionando a anulação dos actos tributários identificados em c), com todas as consequências legais.

#### DO TRIBUNAL ARBITRAL

- g) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 24.04.2014.
- h) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 11.06.2014.
- i) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 30.06.2014, 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 30.06.2014 que aqui se dá por reproduzida.
- k) Em 30.06.2014 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT.
- l) 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 09.10.2014 convidou as partes a pronunciarem-se sobre a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim de alegações.
- m) No despacho referido no inciso anterior e ao abrigo do nº 2 do artigo 19º do RJAT, foi ainda convidada a AT a pronunciar-se sobre eventuais excepções, a juntar ou promover prova adicional e a pronunciar-se sumariamente sobre o pedido de pronúncia.
- n) Por requerimento de 13.10.2014 a Requerente veio referir que não se opunha à não realização da reunião de partes e bem assim à não produção de alegações.
- o) Por despacho de 14.10.2014 o TAS fixou o valor da causa em 28 286,30 euros, (em substituição do valor indicado pela Requerente) por ser este o valor que

- corresponde à soma das colectas de IS cuja anulação se suscita no pedido de pronúncia.
- p) Por requerimento de 16.10.2014 a AT veio suscitar prazo para apresentação de alegações escritas, aceitando a prova documental carreada para o processo pela Requerente.
  - q) Por despacho do TAS de 17.10.2014, face à anuência das partes, foi dispensada a realização da reunião de partes a que alude o artigo 18º do RJAT, dispensada a apresentação do PA e fixado prazo para alegações escritas e sucessivas de 5 dias.
  - r) Por requerimento de 22.10.2014 a Requerente veio prescindir da realização de alegações escritas, pelo que, por despacho do TAS de 23.10.2014, foi reiterado o prazo para a Requerida as apresentar, agora contado após a notificação deste despacho.
  - s) Em 24.10.2014 a Requerida apresentou as alegações escritas pronunciando-se sobre todas as questões de direito que entendeu estarem em causa neste processo.

#### PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- t) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.
- u) **Contraditório** - a AT foi notificada nos termos dos incisos k), m) e r). Todos os despachos produzidos no processo e todos os documentos juntos foram notificados à contraparte.
- v) **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, tendo presente que das liquidações referentes aos anos de 2011 (implícito) e 2012, a Requerente interpôs reclamação graciosa em 06.11.2013, que não obteve resposta da AT até à data da entrada deste pedido de pronúncia, pelo que *ex vi* artigo 57º-5 da LGT presume-se que ocorreu acto silente de indeferimento tácito 4 meses após a formulação do pedido, logo antes de 22.04.2014, data em que este pedido foi aceite no CAAD.

## 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*

- w) Entende a Requerente que o valor patrimonial tributário (VPT) relevante no caso em discussão, posto que se trata de um prédio em propriedade total que integra andares ou divisões com utilização independente, com afectação habitacional, não é a soma de todos esses andares ou divisões, mas o VPT de cada um.
- x) Expressando que quando se trate de prédio em propriedade total que integra andares ou divisões com utilização independente “a sujeição a imposto do selo é determinada, não pelo VPT dos prédios, mas pelo VPT desses andares”.
- y) Propugna no sentido de que a base de incidência do imposto do selo da verba 28.1 da TGIS deverá ser a mesma do IMI, uma vez que a lei determina a aplicação subsidiária do Código do IMI no que diz respeito às matérias não reguladas no Código do Imposto do Selo.

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

- z) A Requerente considera que as liquidações de IS, na interpretação implícita levada à prática pela AT, das verbas 28 e 28.1 da TGIS, (em que se adicionam os VPT dos andares para apurar o limiar de tributação de 1 000 000,00 de euros ou mais) estão em desconformidade com o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da CRP.
- aa) Pela razão de que, em termos de comparação, sendo os bens imóveis destinados a fins habitacionais, quem tenha dois prédios em propriedade total com VPT de 999 999,00 euros, cada um, ou duas fracções autónomas de prédio em propriedade horizontal com VPT de 999 999,00 euros, cada uma, não está sujeito a imposto do

selo, mas quem tiver um prédio em propriedade vertical em que os VPT dos andares somem 1 000 000,01 euros, já ocorre sujeição a imposto do selo.

### SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

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

- bb) A AT propugna no sentido de que “não se poderá aceitar que se considere, para efeitos de verba 28.1 da TGIS anexa ao CIS que as partes susceptíveis de utilização independente (de prédios urbanos em propriedade vertical) tenham o mesmo regime fiscal das fracções autónomas em regime de propriedade horizontal, sob pena e violação aberta do princípio da legalidade”, e pela razão de que a verba 28.1 da TGIS remete para o CIMI e neste é considerado que as fracções de prédios em propriedade horizontal são por definição legal “prédios urbanos”, o que não ocorre quanto aos andares dos prédios urbanos em propriedade total.
- cc) Entende a Requerida que a Requerente pretende uma aplicação, por analogia, do regime fiscal - quanto ao IS - dos andares que compõem as fracções autónomas de prédios em propriedade horizontal (que são por definição prédios urbanos) aos andares que integram os prédios urbanos em propriedade vertical e que tal não é possível, por não existir analogia, nem tal ser possível até porque não existe qualquer lacuna na lei, nem a analogia é permitida em sede de interpretação de normas de incidência fiscal.
- dd) E que “O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º- nº 1, da Tabela Geral”.
- ee) Pela razão do “facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas”.

- ff) 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.
- gg) Trata-se de realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.
- hh) Propugnando pela legalidade dos actos tributários porque configuram uma correcta aplicação da lei aos factos.

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

- ii) Conclui que as liquidações impugnadas não violam qualquer preceito constitucional.
- jj) Aduz que “um tipo de incidência de acordo com o qual o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos de que depende a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral é o valor patrimonial de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio urbano com afectação habitacional não tem seguramente qualquer expressão na lei”, pelo que seria “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 andar a andar, ou andar ou divisão a divisão, e não globalmente”.

## **II - QUESTÕES QUE AO TRIBUNAL CUMPRE SOLUCIONAR**

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

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

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

No fundo o que estará em causa é a adopção de uma leitura adequada da amplitude da previsão da norma de incidência das verbas 28 e 28.1 da TGIS, face ao que o 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.**”

Como já temos referido noutras decisões, quanto à interpretação das normas tributárias existe uma regra, ainda que possa considerar-se residual, muito própria que se encontra vertida no n.º 3 do artigo 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*”. Trata-se de um critério a usar em sede de hermenêutica de interpretação das normas.

Não defendemos uma “interpretação económica” de normas de direito tributário.

Mas afigura-se-nos que também aqui se poderá fazer apelo à análise da “*substância económica dos factos tributários*” para se concretizarem adequadamente as “**necessárias adaptações das regras contidas no CIMI**”, tendo em vista resolver a questão que se coloca.

Estamos assim, apenas e só, no âmbito da actividade de interpretação e aplicação das normas, ou seja, na tarefa de delimitar as situações jurídico-factuais que devem haver-se por comportadas na previsão da norma de incidência deste novo tributo e que resulta da conjugação das verbas 28 e 28-1 da TGIS e neste caso o que deve ter-se por aceitável ao nível das “*necessárias adaptações das regras contidas no CIMI*”, seguindo o comando do nº 7 do artigo 23º do CIS.

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

Não nos parece, face ao doutamente defendido pela Requerida, que o que esteja em causa neste processo seja a aplicação, por analogia (pressupondo uma lacuna na lei) do regime fiscal dos andares que integram fracções autónomas de prédios urbanos em propriedade horizontal, aos andares que integram prédios urbanos em propriedade vertical. O facto de na argumentação sobre o tema se colocar como paradigma uma realidade, face à outra (numa lógica de *apuramento da substância económica*), não quer significar que se esteja a adoptar uma leitura da lei seguindo uma lógica de integração de uma lacuna da lei, que não vislumbramos existir.

Por outro lado não se configura ter adesão à realidade a afirmação (artigo 43º das alegações da Requerida) de que as liquidações ora em causa ocorreram tendo por base o “*valor*

*patrimonial total do prédio*” que segundo a caderneta predial é de 1 484 198,80 euros. As liquidações em causa, tal como consta dos documentos 2 a 31, tiverem como base tributável 1 108 177,90 euros. Ou seja, as liquidações não foram feitas tendo por base o “valor patrimonial total do prédio” nem o “valor patrimonial tributário” de cada andar que é usado para efeitos de IMI. O que ocorreu foi a criação pela AT de uma nova realidade jurídica que não existia na lei (este o cerne da questão), que é a soma dos valores patrimoniais tributários de andares com afectação habitacional, tendo em vista encontrar o limiar de tributação de 1 000 000,00 de euros.

Esta operação de determinação de matéria colectável, operacionalizada “*ex novo*” apenas para o Imposto do Selo da verba 28 da TGIS é que é discutível face ao princípio da legalidade, quer se entenda que está em causa a *legalidade* na acepção do nº 1 do artigo 8º da LGT (para verificar a conformidade com a norma de *incidência*), quer se entenda que está em causa a *legalidade* na acepção da alínea a) do nº 2 do artigo 8º da LGT (para se verificar a conformidade em matéria de determinação da matéria colectável e *liquidação*).

Sendo notório que a AT levou à prática a operação de adição dos VPT dos andares com afectação habitacional de prédios urbanos em propriedade vertical para determinar o limiar de tributação de 1 000 000,00 euros, pressupondo que tem cobertura legal no nº 7 do artigo 23º do CIS, mais concretamente na expressão “*aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMF*”.

Afigura-se-nos que 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 a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal?

Da resposta que se der a esta questão resultará a procedência ou improcedência do pedido, sendo que, se a resposta for em sentido não conforme ao doutamente defendido pela AT, não será necessário o TAS pronunciar-se sobre os restantes fundamentos invocados pela Requerente no pedido de pronúncia, com eventual reflexo na validade dos actos de liquidação ora em causa, nem quanto à hipotética desconformidade com a Lei Fundamental aduzida em zz) do Relatório, por inutilidade.

### **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, A... SA, NIPC PT ..., consta como titular do direito de propriedade plena do prédio urbano em regime de propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, a saber: Prédio sito em ..., na Avenida ..., actualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho e distrito de ..., sob os artigos U-..., (segundo as notas de liquidação emitidas ao abrigo da Lei 55A/2012 e quanto ao ano de 2012) o prédio consta como inscrito com a identificação “... .. U-..., ; e segundo consta na caderneta

- predial teve origem nos artigos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., - ... (extinta)) - **Documentos nº 1 junto com o pedido de pronúncia (caderneta predial urbana) e Documentos 2 a 31 juntos com o pedido de pronúncia;**
- 2) A Requerente foi notificada, em data não determinada, das liquidações de Imposto do Selo da verba 28 da TGIS: Com fundamento nas alíneas a) a f) do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29.10: através das notas de liquidação nº 2013 ...; 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., ; com fundamento na verba 28.1 da TGIS – Ano de 2012: através das notas de liquidação nº 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ...: e com fundamento na verba 28.1 da TGIS – Ano de 2013: através das notas de liquidação nº 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ...; referentes aos anos de 2011 (implícito), 2012 e 2013 e datadas de 18.09.2013 (os actos ao abrigo da Lei 55A/2012 e quanto ao ano de 2012) e de 17.03.2014 (os actos do ano de 2013), geradores de uma colecta global de 28 286,30 euros, (5 540,90 + 11 081,80 + 11 663,60 = 28 286,30 euros, respectivamente) - **Conforme documentos nºs 2 a 31 juntos com o pedido de pronúncia.**
- 3) Em 06 de Novembro de 2013 a Requerente apresentou no Serviço de Finanças de ... uma reclamação graciosa visando a anulação das liquidações de IS relativas aos anos de 2011 (implícito) e 2012 – **Documento nº 32 junto com o pedido de pronúncia.**
- 4) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 110 817,70 euros (o 1º andar E, 2º D, E, 3º D, E e 5º D) e 110 818,00 euros (o 1º andar D, 4º D, E e 5º E) somando os seus VPT um total de 1 108 177,90 euros – **Documentos nºs 1 e 2 a 31 juntos com o pedido e pronúncia.**
- 5) Na caderneta predial urbana do imóvel referido em 1) consta: “Valor patrimonial total: € 1 484 198,40” – **Documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia.**
- 6) Nas notas de liquidação consta “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 108 177,90” euros, o que corresponde à soma do VPT dos andares com

afecção habitacional do prédio identificado em 1) - **Documentos nº 2 a 31 juntos com o pedido e pronúncia;**

- 7) Impostos estes liquidados com fundamento nas alíneas a) a f) do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro e com fundamento na verba 28.1 da TGIS com a redacção que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro, respectivamente - **Documentos nº 2 a 31 juntos com o pedido e pronúncia.**

*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, cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram dissonância da AT.

#### **IV. APRECIÇÃO DAS QUESTÕES QUE AO TAS CUMPRE SOLUCIONAR**

- As verbas 28 e 28-1 da TGIS enquanto normas de incidência tributária, tal como se encontram redigidas – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afecção 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 afecção habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal?

A sujeição a imposto do selo dos prédios com afectação habitacional resultou do aditamento das verbas 28, 28-1 e 28-2 da Tabela Geral do Imposto do Selo, efectuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, que tipificou os seguintes factos tributários:

*“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de **prédios urbanos** cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 – **sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:***

*28-1 – **Por prédio** com afectação habitacional- 1%;*

*28-2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%.”*

Com relevância para o caso referem:

- O nº 7 do artigo 23º do CIS quanto à liquidação do imposto: *“Tratando - se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada **prédio urbano**, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as **necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.**”*
- O nº 4 do artigo 2º do CIMI: *“Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.”*
- O nº 3 do artigo 12º do CIMI: *“Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual determina também o respectivo valor patrimonial tributário”.*

Afigura-se-nos que a resposta à questão colocada neste pedido de pronúncia tem a ver com a leitura que é feita pela AT do nº 7 do artigo 23º do CIS.

A AT terá considerado, para proceder à soma dos VPT dos andares ou divisões/partes de prédio urbano, no sentido de determinar se é atingível, por cada prédio urbano, o VPT mínimo 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.

E terá considerado que essa adição de VPT é exigível porque a lei refere que se deve proceder “às necessárias adaptações” das “regras do CIMI” (nº 7 do artigo 23º do CIS).

Mas será que esta leitura da lei se configura como a mais assertiva?

Na verdade, muito embora as verbas 28 e 28.1 falem em “**prédios urbanos**” e “**por prédio**” e o nº 7 do artigo 23º do CIS refira que “**o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano**”, o que é aqui relevante é que, ao nível da determinação da matéria colectável elegível e liquidação deste imposto, se apliquem “... **com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI**” como o refere o aludido nº 7 do artigo 23º do CIMI. 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 levou à prática, 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, sem suporte legal, que é um *VPT global* de prédios urbanos em propriedade vertical, *com afectação habitacional*.

Esta operação do *iter* tributário (incidência – determinação da matéria colectável – liquidação – pagamento) atentarà 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 se faz incidir a taxa *ad valorem* do imposto) que não fosse o que resulta exclusivamente do nº 3 do artigo 12º do CIMI. Quer para o IMI, quer para este IS.

E pela razão de que os prédios urbanos em propriedade vertical, no seu todo, não têm VPT. A lei determina nestes casos que o VPT seja atribuído a cada andar ou parte do prédio separadamente.

A conclusão supra não resultará beliscada pelo facto de nas cadernetas prediais deste tipo de prédios se indicar o “valor patrimonial total” que corresponde à soma dos VPT de todos os andares, independentemente da sua afectação. O que releva para esta tributação em IS não é o “valor patrimonial total” é tão-só o “valor patrimonial tributário” de prédios urbanos com afectação habitacional.

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, cindido do VPT dos demais com fins diferentes) não configura ter suporte nas “necessárias adaptações” a que alude o nº 7 do artigo 23º do CIS.

Ocorrerá ainda, percutir-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, excluindo os VPT dos demais com fins diferentes, 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 6 da matéria factual assente.

O que quer significar que quando no nº 7 do artigo 23º se refere que “...*o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano*”, esta expressão “cada prédio urbano” pretenderá abranger, face aos princípios enunciados de interpretação e aplicação das normas, os prédios urbanos em propriedade horizontal e os andares ou partes de prédios urbanos de prédios em propriedade vertical, desde que afectos a fins habitacionais, mas partindo sempre de uma só base tributável (mas não de adições de bases tributáveis utilizadas para IMI) para todos os efeitos legais: *o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI* (parte final da verba 28 da TGIS).

A questão não carece, em nosso entender, de ser colocada ao nível da violação da CRP, bastando, no cumprimento do referido no nº 7 do artigo 23º do CIS que se leve a efeito uma leitura, “com as *necessárias adaptações* das regras do CIMI” que será considerar que a expressão “*cada prédio urbano*” comporta não só os andares em propriedade horizontal (que são de *per si* prédios urbanos *ope legis*) como também “os andares ou partes de prédio susceptíveis de utilização independente” (nº 3 do artigo 12º do CIMI).

Se v.g. para os andares que compõem as fracções autónomas de prédios urbanos habitacionais, em propriedade horizontal, (ainda que sejam por definição e “*ope legis*” prédios urbanos) não se adicionam os VPT para determinar, por cada sujeito passivo, o limiar do VPT 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 tal deve ocorrer?

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

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 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.

\*\*\*

A Requerente aduz, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a desconformidade 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, 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 d) do Relatório) não se torna necessário proceder à apreciação dos outros fundamentos (inciso e) do Relatório), por inutilidade.

Perante a lógica da decisão que se adopta – em que se constata estar em causa apenas a interpretação e aplicação da lei fiscal ordinária – não se vislumbra a necessidade de recorrer à apreciação de princípios constitucionais (a não ser para fundamentar uma leitura da lei ordinária segundo os ditames da “*grundsnorm*”) que para aqui não se nos afigura devam ser chamados à colação, pelo que não tem cabimento a colocação da temática expressa em jj) do Relatório.

\*\*\*

Como consequência do acima exposto procedem os pedidos de anulação dos actos tributários deduzidos 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.

Resulta dos factos provados (inciso 4) da parte III desta decisão) que nenhum dos andares ou parte de prédio tem, de *per si*, um VPT que seja igual ou superior ao limiar de tributação indicado na verba 28 da TGIS (VPT igual a 1 000 000,00 euros).

## V. DECISÃO

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

Procedente o pedido da Requerente, anulando-se as liquidações de Imposto de Selo constantes dos seguintes documentos:

*com fundamento nas alíneas a) a f) do nº 1 do artigo 6º da Lei 55-A/2012, de 29.10*

- 2013 ...; 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ...;

*com fundamento na verba 28.1 da TGIS – Ano de 2012*

- 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ..., 2013 ...;

*com fundamento na verba 28.1 da TGIS – Ano de 2013*

- 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ..., 2014 ...;

referentes aos anos de 2011 (implícito), 2012 e 2013 e datados de 18.09.2013 (os actos relativos aos anos de 2011 (implícito) e 2012) e de 17.03.2014 (os actos relativos ao ano de 2013), geradores de uma colecta global de 28 286,30 euros, (5 540,90 + 11 081,80 + 11 663,60 = 28 286,30 euros, respectivamente), com referência ao prédio urbano em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, a saber:

- Prédio urbano sito em ..., na Avenida ..., actualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho e distrito de ..., sob os artigos U-..., (segundo as notas de liquidação emitidas ao abrigo da Lei 55A/2012 e quanto ao ano de 2012) o prédio consta como inscrito com a identificação "... ... U-..., ; e segundo consta na caderneta predial teve origem nos artigos ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., - ... (extinta)),

pela razão de que as liquidações em causa não estão em conformidade com a norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS, nem com o n.º 7 do artigo 23.º do CIS e com os n.ºs 1 e 2-alínea a) do artigo 8.º da LGT.

Condena-se ainda a Requerida a proceder à devolução à Requerente do que tenha sido pago.

**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 97.ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 28 286,30 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, 31 de Outubro de 2014  
Tribunal Arbitral Singular,

Augusto Vieira

*Texto elaborado em computador nos termos do disposto  
no artigo 131.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*