

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 462/2014 -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

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 02-07-2014, a 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) constantes dos seguintes documentos:
 - ✓ 2014 ...7, 2014 ...0, 2014 ...3, 2014 ...6, 2014 ...9, 2014 ...2, 2014 ...5, 2014 ...8, 2014 ...1, 2014 ...4, 2014 ...7, 2014 ...0, 2014 ...3, 2014 ...6;
 - ✓ 2014 ...03, 2014 ...06, 2014 ...09, 2014 ...12, 2014 ...15, 2014 ...18, 2014 ...21, 2014 ...24, 2014 ...27, 2014 ...30, 2014 ...33, 2014 ...36, 2014 ...39, 2014 ...42;

- ✓ 2014 ...822, 2014 ...825, 2014...828, 2014 ...831, 2014 ...834, 2014 ...837, 2014 ...840, 2014 ...843, 2014 ...846, 2014 ...849, 2014 ...852, 2014 ...855,

referentes ao ano de 2013 e datados de 17.03.2014, geradores de uma colecta global de 43 155,60 euros, sendo a primeira prestação no valor global de 14 385,44 euros, tendo estas um prazo de pagamento até 30.04.2014, relativos aos prédios urbanos em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que os integram, a saber:

- ✓ Prédio sito em ..., na ..., n.º ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ..., sob o artigo ... - CV D, CV E, R/C D, R/C E, 1.º D, 1.º E, 2.º D, 2.º E, 3.º D, 3.º E, 4.º D, 4.º E, 5.º D e 5.º E;
 - ✓ Prédio sito em .., na ..., n.ºs ..^a ...C, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo U-...º - 1.º D, 1.º E, 2.º D, 2.º E, 3.º D, 3.º E, 4.º D, 4.º E, 5.º D, 5.º E, 6.º D, 6.º E, 7.º D e 7.º E.
 - ✓ E prédio sito em ..., na ..., n.º 13 a 13B, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ..., sob o artigo U-...º - 1.º D, 1.º E, 2.º D, 2.º E, 3.º E, 4.º D, 4.º E, 5.º D, 5.º E, 6.º D e 6.º E.
- 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, sendo que defende 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 13.º da Lei Fundamental, bem como do que dispõe o artigo 104.º-3 da CRP.
- f) Termina peticionando a anulação dos actos tributários identificados em c) e a condenação da AT na devolução do indevidamente pago, acrescido dos juros indemnizatórios.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- g) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 04.07.2014.
- h) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 20.08.2014.
- i) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 04.09.2014, 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 04.09.2014 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 04.09.2014 convidou as partes a pronunciarem-se sobre a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim de produção de alegações.
- l) Na resposta a AT veio propor a não realização da reunião de partes e bem assim de alegações. A Requerente veio por requerimento de 30.09.2014 referir que não se opunha à não realização da reunião e bem assim à não produção de alegações.
- m) Pelo que, por despacho de 02.10.2014 o TAS dispensou-se da realização da reunião de partes e da produção de alegações complementares, tendo nesse despacho sido agendada a data da decisão final para 10.10.2014.
- n) Por despacho de 03.10.2014 o TAS fixou o valor da causa em 43 155,60 euros, (em substituição do valor indicado pela Requerente que correspondia apenas à primeira prestação das liquidações impugnadas) por ser este o valor que corresponde à soma das colectas de IS cuja anulação se suscita no pedido de pronúncia.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- o) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.
- p) **Contraditório** - a AT juntou ao processo, em 26.09.2014, a resposta ao pedido de pronúncia apresentado pela Requerente. Não juntou o PA porque certamente coincidiria com os documentos juntos pela Requerente juntamente com o pedido de

pronúncia. Todos os despachos produzidos no processo e todos os documentos juntos foram notificados a ambas as partes.

- q) **Excepções dilatórias** - o processo não padece de nulidades e o pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo prescrito na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.

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

- r) Entende a Requerente que o valor patrimonial tributário (VPT) no caso em discussão, 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.
- s) 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 atribuído a cada um desses andares ou divisões susceptíveis de utilização independente”.
- t) 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

- u) Reproduz a Requerente uma parte da decisão arbitral tirada no Processo CAAD 32/2013-T, concluindo 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, bem como com o que dispõe o nº 3 do artigo 104º da CRP.

SÍNTESE DA POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA

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

- v) A AT 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 eventual inconstitucionalidade da norma ínsita na verba 28.1 da TGIS, na leitura 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

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 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 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 n.º 7 do artigo 23.º 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 aceção que entender mais assertiva.

Afigura-se-nos que a questão fulcral a que TAS deverá responder é a seguinte:

- As verbas 28 e 28-1 da TGIS enquanto normas de incidência tributária, tal como se encontram redigidas – na sua previsão - (*propriedade de prédios urbanos ... com afectação habitacional ... cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000,00 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*), comportam ou não o entendimento de que quanto aos prédios “com afectação habitacional” em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, detidos por uma entidade, o VPT sobre o qual vai incidir a taxa, deve ser a sua soma ou deve considerar-se o VPT individual de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente, à semelhança do que acontece com os prédios em regime de propriedade horizontal?

Da resposta que se der a esta questão resultará a procedência ou improcedência do pedido, sendo que, se a resposta for em sentido não conforme ao doutamente defendido pela AT, não seria 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.

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 da Requerente e da resposta da AT quanto aos factos admitidos por acordo, como fundamentação:

Factos provados

1) A requerente, A SA, NIPC PT ..., consta como titular do direito de propriedade de prédios urbanos em regime de propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que os integram, a saber:

- Prédio sito em ..., na ..., n° 50, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ..., sob o artigo U-...° - CV D, CV E, R/C D, R/C E, 1° D, 1° E, 2° D, 2° E, 3° D, 3° E, 4° D, 4° E, 5° D e 5° E;
- Prédio sito em ..., na ..., n°s 89ª 89C, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo U-...° - 1° D, 1° E, 2° D, 2° E, 3° D, 3° E, 4° D, 4° E, 5° D, 5° E, 6° D, 6° E, 7° D e 7° E. E
- Prédio sito em ..., na ..., n° 13 a 13B, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ..., sob o artigo U-...° - 1° D, 1° E, 2° D, 2° E, 3° E, 4° D, 4° E, 5° D, 5° E, 6° D e 6° E – **Documentos n°s 41 a 43 juntos com o pedido de pronúncia (cadernetas prediais urbanas), artigo 1° do pedido de pronúncia e artigo 2° da resposta da AT;**

2) A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2013, datadas de 17.03.2014, geradoras de uma colecta global de 43 155,60 euros, sendo as primeiras prestações no valor global de 14 385,44 euros, tendo estas um prazo de pagamento até 30.04.2014, pelos documentos referidos e C) do Relatório, o que determina as seguintes colectas de imposto por cada andar ou divisão susceptível de utilização independente:

Prédio sito em ..., na ..., n° 50, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ...			
Nota de liquidação	Artigo matricial	Valor patrimonial tributário	Colecta em euros
2014 ...7	...° 1° D	104 320,00	1 043,20
2014 ...0	...° 1° E	104 320,00	1 043,20
2014 ...3	...° 2° D	103 610,00	1 036,10

2014 ...6	...º 2º E	103 610,00	1 036,10
2014 ...9	...º 3º D	104 630,00	1 046,30
2014 ...2	...º 3º E	104 630,00	1 046,30
2014 ...5	...º 4º D	105 640,00	1 056,40
2014 ...8	...º 4º E	105 640,00	1 056,40
2014 ...1	...º 5º D	106 590,00	1 065,90
2014 ...4	...º 5º E	106 590,00	1 065,90
2014 ...7	...º CV D	62 450,00	624,50
2014 ...0	...º CV E	62 450,00	624,50
2014 ...3	...º RC D	98 910,00	989,10
2014 ...6	...º RC E	98 910,00	989,10
Prédio sito em ..., na ..., n.ºs 89ª 89C, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ...			
Nota de liquidação	Artigo matricial	Valor patrimonial tributário	Colecta em euros
2014 ...03	...º 1 D	104 020,00	1 040,20
2014 ...06	...º 1 E	117 340,00	1 173,40
2014 ...09	...º 2 D	100 830,00	1 008,30
2014 ...12	...º 2 E	116 210,00	1 162,10
2014 ...15	...º 3 D	104 020,00	1 040,20
2014 ...18	...º 3 E	117 340,00	1 173,40
2014 ...21	...º 4 D	104 020,00	1 040,20
2014 ...24	...º 4 E	117 340,00	1 173,40
2014 ...27	...º 5 D	107 900,00	1 079,00
2014 ...30	...º 5 E	118 480,00	1 184,80
2014 ...33	...º 6 D	105 030,00	1 050,30
2014 ...36	...º 6 E	118 480,00	1 184,80
2014 ...39	...º RC D	105 030,00	1 050,30
2014 ...42	...º RC E	118 480,00	1 184,80
Prédio sito em ..., na ..., n.º 13 a 13B, inscrito na matriz predial urbana da			

freguesia do ..., concelho de ...			
Nota de liquidação	Artigo matricial	Valor patrimonial tributário	Colecta em euros
2014 ...822	...º 1 D	126 300,00	1 263,00
2014 ...825	...º 1 E	120 370,00	1 203,70
2014 ...828	...º 2 D	126 300,00	1 263,00
2014 ...831	...º 2 E	120 370,00	1 203,70
2014 ...834	...º 3 D	127 560,00	1 275,60
2014 ...837	...º 3 E	121 570,00	1 215,70
2014 ...840	...º 4 D	127 560,00	1 275,60
2014 ...843	...º 4 E	121 570,00	1 215,70
2014 ...846	...º 5 D	128 820,00	1 288,20
2014 ...849	...º 5 E	122 780,00	1 227,80
2014 ...852	...º 6 E	89 560,00	895,60
2014 ...855	...º 6 D	55 980,00	559,80

Conforme documentos n.ºs 1 a 40 juntos com o pedido de pronúncia, exórdio do pedido de pronúncia e artigo 2.º da resposta da AT.

- 3) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação, com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 55 980,00 euros (o 6.º andar D do artigo ...º) e 128 820,00 euros (o 5.º andar D do artigo ...º), num total de 1 423 190,00 euros (a soma dos VPT dos andares do artigo ...º), de 2 193 040,00 (a soma dos VPT dos andares do artigo ...º) e de 2 108 830,00 (a soma dos VPT dos andares do artigo ...º) – **Documentos n.ºs 41 a 43 juntos com o pedido e pronúncia e artigo 6.º, 13.º e 20.º do pedido de pronúncia.**
- 4) Nas notas de liquidação a AT fez constar “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 372 000,00” euros quanto à soma do VPT dos andares com afectação habitacional do artigo matricial ...º; “1 554 520,00” euros quanto à soma dos VPT dos andares com afectação habitacional do artigo matricial ...º; “1 388 740,00” euros quanto à soma dos VPT dos andares com afectação habitacional do artigo matricial ...º
- **Documentos n.º 1 a 40 juntos com o pedido e pronúncia;**

- 5) Imposto este liquidado com fundamento na verba 28.1 da TGIS, com a redacção que lhe foi dada pela Lei 55-A/2012, de 29 de Outubro - **Documentos nº 1 a 40 juntos com o pedido e pronúncia.**
- 6) A Requerente pagou em 29.04.2014 a 1ª prestação relativa às liquidações impugnadas, no valor de 14 385,44 euros – **Documentos nºs 44 a 64 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, cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram dissonância entre as partes.

IV. APRECIÇÃO 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 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 n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

A AT considerou, 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 considera que essa adição de VPT é exigível porque a lei refere que se deve proceder “às necessárias adaptações” das “regras do CIMI” (n.º 7 do artigo 23.º do CIS).

É o que resulta do que é alegado na resposta da AT no artigo 6.º da resposta. Mas será que esta leitura da lei se configura como correcta?

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 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 n.º 7 do artigo 23.º 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*” relevante que fez, nas operações de liquidação do IS, foi somar os VPT de cada andar ou divisão independente afecta a fins habitacionais (excluindo os VPT dos andares ou divisões destinados a outros fins), criando uma nova realidade jurídica, 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) 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 se faz incidir a taxa *ad valorem* do imposto) que não fosse o que resulta exclusivamente do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI. Quer para o IMI, quer para este IS.

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

A conclusão supra não resultará beliscada pelo facto de nas cadernetas prediais deste tipo de prédios se indicar o “valor patrimonial total” que corresponde à soma dos VPT de todos os andares, independentemente da sua afectação. O que releva para esta tributação não 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 legal nas “necessárias adaptações” a que alude o n.º 7 do artigo 23.º do CIS.

Ocorre ainda, percute-se, desconformidade com o elemento literal da parte final da norma de incidência (verba 28 da TGIS) que refere que o imposto incide sobre “o valor

patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI” e por isso, não deverá incidir sobre a soma de valores patrimoniais tributários de prédios, partes de prédios ou andares, não se vislumbrando suporte legal a 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 4 da matéria 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 para todos os efeitos legais: o *valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI* (parte final da verba 28 da TGIS).

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

Se v.g. para os andares que compõem as fracções autónomas de prédios urbanos habitacionais, em propriedade horizontal, (ainda que sejam por definição e “*ope legis*” prédios urbanos) não se adicionam os VPT para determinar o limiar do VPT elegível para sujeição a IS (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.

Na verdade é a referida norma, na sua literalidade, mormente a parte final da verba 28 da TGIS, conjugada com o nº 7 do artigo 23º do CIS, que permite concluir, com as “*necessárias adaptações das regras do CIMP*” 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 99º do CPPT: “errónea qualificação ...de factos tributários”.

De facto, com os fundamentos atrás expressos, as liquidações de IS impugnadas levadas a efeito nos termos em que o foram, não estão em sintonia com a norma de incidência das verbas 28 e 28-1 da TGIS, ocorrendo, desta feita, a ilegalidade prevista na alínea a) do artigo 99º do CPPT.

Procedendo o primeiro fundamento do pedido formulado pela Requerente no pedido de pronúncia (inciso d) do Relatório) não se torna necessário proceder à apreciação do outro fundamento (inciso e) do Relatório), por manifesta inutilidade.

- **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, a Requerente pagou, pelo menos, a soma das primeiras prestações relativas às liquidações que lhe foram notificadas, quanto ao ano de 2013, em 29.04.2014, no valor global de 14 385,44 euros, pelo que tem 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 nº 4 do artigo 43º da LGT.

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, incluindo o pedido de condenação da AT na devolução dos pagamentos parciais feitos e no pagamento de juros.

De facto, resulta dos factos provados (inciso 3) da parte III desta decisão) que nenhum dos andares ou parte de prédio tem, de *per si*, um VPT que seja igual ou superior ao limiar de tributação indicado na verba 28 da TGIS (VPT igual a 1 000 000,00 euros).

V. DECISÃO

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

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

- 2014 ...7, 2014 ...0, 2014 ...3, 2014 ...6, 2014 ...9, 2014 ...2, 2014 ...5, 2014 ...8, 2014 ...1, 2014 ...4, 2014 ...7, 2014 ...0, 2014 ...3, 2014 ...6;
- 2014 ...03, 2014 ...06, 2014 ...09, 2014 ...12, 2014 ...15, 2014 ...18, 2014 ...21, 2014 ...24, 2014 ...27, 2014 ...30, 2014 ...33, 2014 ...36, 2014 ...39, 2014 ...42; e
- 2014 ...822, 2014 ...825, 2014...828, 2014 ...831, 2014 ...834, 2014 ...837, 2014 ...840, 2014 ...843, 2014 ...846, 2014 ...849, 2014 ...852, 2014 ...855;

referentes ao ano de 2013 e datadas de 17.03.2014, geradoras de uma colecta global de 43 155,60 euros, relativas aos prédios urbanos em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que os integram, a saber:

- Prédio sito em ..., na ..., nº 50, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ..., sob o artigo U-...º - CV D, CV E, R/C D, R/C E, 1º D, 1º E, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E, 5º D e 5º E;

- Prédio sito em ..., na ..., n.ºs 89ª 89C, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo U-...º - 1º D, 1º E, 2º D, 2º E, 3º D, 3º E, 4º D, 4º E, 5º D, 5º E, 6º D, 6º E, 7º D e 7º E.
- E prédio sito em ..., na ..., n.º 13 a 13B, inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de ..., sob o artigo U-...º - 1º D, 1º E, 2º D, 2º E, 3º E, 4º D, 4º E, 5º D, 5 E, 6º D e 6º E;

condenando-se a AT a proceder à devolução do que tenha sido pago.

2. Procedente o pedido de condenação da AT no pagamento dos juros indemnizatórios à Requerente, contados desde a data do pagamento das prestações tributárias de IS, no todo ou em parte, até à data da emissão 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 43 155,60 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 2 142,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 10 de Outubro de 2014

Tribunal Arbitral Singular,

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.