

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º:560/2014 -T

Tema: IS – verbas 28 e 28.1 da TGIS; prédio urbano em propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

AS PARTES

Requerente: A, NF ..., residente na Rua ..., ..., em Oeiras (...), por si e em representação, na qualidade de cabeça-de-casal da herança indivisa, deixada por óbito de B, NF

Requerida: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 29-07-2014, A, NF ..., entregou no CAAD um pedido solicitando, ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a constituição de tribunal arbitral singular (TAS).
- b) O pedido está assinado por advogado em representação da Requerente.

O PEDIDO

- c) A Requerente peticiona a anulação dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) da verba 28 da TGIS, relativos ao ano de 2013, que somam um total de 5 864, 62 euros, datados de 18.03.2014, relativos aos seguintes artigos matriciais a que

correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédio urbano em regime de propriedade vertical:

sujeito passivo NF ...

| Descrição do prédio artigo matricial | Norma de incidência | Valor patrimonial tributário (VPT) em € | Quota-parte na propriedade | Taxa “ad valorem” aplicada | Colecta impugnada em € |
|---|----------------------------|--|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------|
| ...R/C E | Verba 28.1 da TGIS | 34 980,00 | 14/48 | 1% | 102,03 |
| ...R/C D | Verba 28.1 da TGIS | 131 660,00 | 14/48 | 1% | 384,01 |
| ...1º | Verba 28.1 da TGIS | 178 360,00 | 14/48 | 1% | 520,22 |
| ...2º | Verba 28.1 da TGIS | 176 590,00 | 14/48 | 1% | 515,05 |
| ...3º | Verba 28.1 da TGIS | 177 300,00 | 14/48 | 1% | 517,13 |
| ... 4º | Verba 28.1 da TGIS | 178 080,00 | 14/48 | 1% | 519,40 |
| ... 5º | Verba 28.1 da TGIS | 128 390,00 | 14/48 | 1% | 374,47 |

Total 2 932,31 €

sujeito passivo NF ...

| Descrição do prédio artigo matricial | Norma de incidência | Valor patrimonial tributário (VPT) em € | Quota-parte na propriedade | Taxa “ad valorem” aplicada | Colecta impugnada em € |
|---|----------------------------|--|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------|
| ...R/C E | Verba 28.1 da TGIS | 34 980,00 | 14/48 | 1% | 102,03 |
| ...R/C D | Verba 28.1 da TGIS | 131 660,00 | 14/48 | 1% | 384,01 |

| | | | | | |
|--------------|---------------------------|-------------------|--------------|-----------|---------------|
| | da TGIS | | | | |
| ...1º | Verba 28.1 da TGIS | 178 360,00 | 14/48 | 1% | 520,22 |
| ...2º | Verba 28.1 da TGIS | 176 590,00 | 14/48 | 1% | 515,05 |
| ...3º | Verba 28.1 da TGIS | 177 300,00 | 14/48 | 1% | 517,13 |
| ...4º | Verba 28.1 da TGIS | 178 080,00 | 14/48 | 1% | 519,40 |
| ...5º | Verba 28.1 da TGIS | 128 390,00 | 14/48 | 1% | 374,47 |

Total 2 932,31 €

andares ou divisões susceptíveis de utilização independente que integram o seguinte bem imobiliário:

- ✓ Prédio urbano sito em Cascais, na Rua ..., ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de União das Freguesias de ... e ..., concelho e distrito de Cascais.
- d) Invoca, em resumo, que os actos de liquidação “enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos” e que “não se verifica o pressuposto legal de incidência do IS, previsto na verba 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo”.
- e) Propugna no sentido de que “tratando-se de prédios urbanos não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares ou divisões com utilização independente e “afecção habitacional” (ou “prédio habitacional”), como sucede no caso em apreço, a sujeição a IS é determinada, não pelo VPT total do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um dos seus andares ou divisões”.
- f) E conclui: “Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do IS o valor total do prédio urbano, 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”, referindo que “nenhum dos 7 (sete) andares tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), deverá concluir-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS, previsto na verba 28, da TGIS”.

- g) E que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, “é ilegal e inconstitucional (por) considerar como valor de referência o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada andar ou divisão” por “violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal”.
- h) Peticiona em termos gerais a anulação dos actos tributários identificados em c), a restituição dos valores pagos e o pagamento de juros indemnizatórios.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- i) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 30.07.2014.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 16.09.2014.
- k) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 01.10.2014, regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto deste dissídio.
- l) Todos estes actos se encontram documentados na comunicação de constituição do Tribunal Arbitral Singular com data de 01.10.2014 que aqui se dá por reproduzida.
- m) A AT foi notificada em 03.10.2014, nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Neste despacho, uma vez que se levantam neste processo questões em tudo idênticas às já levantadas em muitos outros processos já decididos no CAAD, formulou-se o convite às partes para se pronunciarem sobre a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim de alegações.
- n) Na resposta apresentada pela AT em 30.10.2014, esta veio requerer a não realização da reunião de partes e bem assim a não produção de alegações.
- o) Pelo que, por despacho de 04.11.2014, o TAS dispensou-se da realização da reunião de partes acima referida se a Requerente, no prazo de 5 dias, a isso não viesse expressamente a obstar.
- p) Pelo que, tendo ambas as partes prescindido, expressa ou tacitamente, da realização da reunião de partes do artigo 18º do RJAT e da produção de alegações complementares, não se realizaram estes actos processuais.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- q) **Legitimidade, capacidade e representação** - as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão representadas.
- r) **Contraditório** - a AT foi notificada nos termos do inciso m). Todos os despachos produzidos no processo e todos os documentos juntos foram notificados à respectiva contraparte.
- s) **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

- t) 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, todos com afectação habitacional, não é a soma de todos esses andares ou divisões, mas o VPT de cada um.
- u) Expressa que os actos de liquidação “enfermam de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos” e que “não se verifica o pressuposto legal de incidência do IS, previsto na verba 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo”.
- v) E conclui: “Não pode, assim, a AT considerar como valor de referência para a incidência do IS o valor total do prédio urbano, 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”, acrescentando que “nenhum dos 7 (sete) andares tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), deverá concluir-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS, previsto na verba 28, da TGIS”.

- w) Invoca que a norma de incidência, na interpretação levada à prática pela AT, “é ilegal e inconstitucional (por) considerar como valor de referência o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada andar ou divisão” por “violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal”.

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.

- x) A AT propugna no sentido de que “o que está aqui em causa são liquidações que resultam da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.”
- y) Acrescentando: “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”, “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” “... 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”
- z) Expressa que 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.
- 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, quer ao nível da lei fiscal ordinária, quer ao nível dos princípios constitucionais (princípios da igualdade, capacidade contributiva e proporcionalidade).

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.*”

Resulta claro da posição assumida pela AT – artigo 15º da Resposta – que as liquidações ora em causa, foram levadas à prática com base no nº 7 do artigo 23º do CIS que permite “as necessárias adaptações” das regras do 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*”. 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.

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 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.

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, NF ..., consta como titular, na proporção de 14/48, do direito de propriedade 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: artigos... R/C E; ... R/C D; ...1º; ...2º; ...3º; ...4º e ...5º, do prédio urbano sito em Cascais, na Rua ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de União das Freguesias de ... e ..., concelho e distrito de Cascais – **Documento nº 23 (caderneta predial) junto com o pedido de pronúncia.**
- 2) B – cabeça-de-casal da herança de (representado por A) NF ..., consta como titular, na proporção de 14/48, do direito de propriedade 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: artigos ...R/C E; ... R/C D; ...1º; ...2º; ...3º; ...4º e ...5º, do prédio urbano sito em Cascais, na Rua ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de União das Freguesias de ... e ..., concelho e distrito de Cascais - **Documento nº 23 (caderneta predial) junto com o pedido de pronúncia.**
- 3) A Requerente foi notificada, em 27.03.2014, em seu nome pessoal e em data não determinada, mas em Julho de 2014, em nome da herança indivisa, das liquidações de Imposto do Selo da verba 28 da TGIS, expressas no inciso c) do Relatório, geradoras de uma colecta global de 5 864,62 euros – **Artigo 4º e 5º do pedido de pronúncia, Documentos 1 a 22 juntos com o pedido de pronúncia (notas de liquidação do IS) e artigo 4º da resposta da AT.**
- 4) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 34 980,00 euros (r/c E – artigo ...R/C E) e 178 360,00 euros (1º andar - ...1º) somando os seus

- VPT um total de 1 005 360.00 euros – **Documento nº 23 (caderneta predial junto com o pedido de pronúncia).**
- 5) Na caderneta predial urbana do imóvel referido em 1) e 2) consta: “Valor patrimonial total: € 1 005 360.00” – **Documento nº 23 junto com o pedido de pronúncia (caderneta predial urbana).**
- 6) Nas notas de liquidação consta “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 1 005 360.00” euros, o que corresponde à soma do VPT dos andares com afectação habitacional do prédio identificado em 1) e 2) - **Documentos 1 a 22 juntos com o pedido de pronúncia (notas de liquidação do IS).**
- 7) Imposto este liquidado com referência a 2013 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 1 a 22 juntos com o pedido de pronúncia (notas de liquidação do IS), artigo 4º da resposta da AT e documentos nºs 1 a 12 juntos pela Requerente em 07.11.2014.**
- 8) A Requerente procedeu ao pagamento do imposto – 3 prestações devidas – pelos valores parcelares, somando o valor global de 5 864,62 euros, indicados em c) do Relatório – **Documentos nºs 24 a 45 juntos com o pedido de pronúncia, documentos nºs 1 a 12 juntos pela Requerente em 07.11.2014 e posição global da AT na resposta.**

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 e de factos admitidos, expressa ou tacitamente, por acordo das partes.

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

Afigura-se-nos que a resposta à questão colocada neste pedido de pronúncia tem a ver com a leitura que é feita pela AT do n.º 7 do artigo 23.º 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.

É o que resulta da resposta da AT – vidé artigo 15.º.

E terá considerado que essa adição de VPT é exigível porque a lei refere que se deve proceder *“às necessárias adaptações”* das *“regras do CIMI”* (n.º 7 do artigo 23.º do CIS).

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 n.º 7 do artigo 23.º do CIS refira que “o imposto é liquidado anualmente, em relação a

cada prédio urbano”, o que será aqui relevante, ao nível da determinação da matéria colectável elegível e liquidação deste imposto, é salvaguardar que 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 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-se 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 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 nº 7 do artigo 23º do CIS.

Neste caso, a soma dos VPT dos andares, com afectação habitacional, coincide com o “valor patrimonial total” constante da matriz e com o “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto” colocado nas notas de cobrança. Mas tal só ocorre porque os proprietários não têm qualquer andar afecto a fins não habitacionais, em termos de utilização concreta.

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 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 5 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 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, por sujeito passivo, de 1 000 000,00 de euros (operação de determinação da matéria colectável), porque é que quanto às “partes de prédio ou andares” 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 nº 7 do artigo 23º do CIS, que permite concluir, com as

“*necessárias adaptações das regras do CIMF*” que não deveriam adicionar-se os VPT dos andares ou parte do prédio acima identificados para encontrar um novo VPT.

A Requerente aduz, no fundo, a desconformidade dos actos tributários com a lei fiscal, alegando a ilegalidade constante da alínea a) do artigo 99º do CPPT: “errónea qualificação ...de factos tributários”.

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 dos outros fundamentos (incisos e) e f) do Relatório), por manifesta inutilidade.

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).

- **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 provou que procedeu ao pagamento do imposto liquidado – as três prestações liquidadas – pelos valores indicados em c) do Relatório, conforme inciso 8) da matéria factual assente, pelo que tem direito a juros indemnizatórios contados desde a data do pagamento, total ou parcial, das liquidações do imposto ora anuladas até à data da emissão das respectivas notas de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (artigo 61º, nºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43º da LGT.

V. 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 a que se alude no inciso c) do Relatório, geradoras de uma colecta global de 5 864,62 euros, com referência ao prédio urbano em propriedade total, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação (artigos matriciais) que o integram, a saber: ...R/C E; ... R/C D; ...1º; ...2º; ...3º; ...4º e ...5º, do prédio urbano sito em Cascais, na Rua ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de União das Freguesias de ... e ..., concelho e distrito de Cascais por desconformidade com as normas contidas nas verbas 28 e 28.1 da TGIS e no nº 7 do artigo 23º do CIS.
2. Consequentemente condena-se ainda a AT a proceder à devolução à Requerente do que tenha sido pago.
3. Julga-se ainda 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, nºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43º da LGT.

Valor do processo: de harmonia com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (e alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT), fixa-se ao processo o valor de 5 864,62 euros.

Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 24 de Novembro 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.*