



CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 752/2014-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS - Propriedade Vertical

AS PARTES

Requerente – A..., Lda., NIPC PT..., com sede na ..., n.º ..., em Lisboa.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

DECISÃO

I. RELATÓRIO

- a) Em 30-10-2014, a Requerente A..., Lda., NIPC PT ..., com sede na ..., n.º ..., em Lisboa, 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 de 20 actos de liquidação de Imposto de Selo (IS) da verba 28 da TGIS, geradores de uma colecta global de 21 375,56 euros, com datas de 17.03.2014, tendo a 3ª prestação a data limite de pagamento de

“Novembro de 2014” relativos aos seguintes artigos matriciais¹ a que correspondem andares ou divisões susceptíveis de utilização independente de prédio urbano em regime de propriedade vertical:

Descrição do prédio por artigos matriciais	Norma de incidência	Valor patrimonial tributário (VPT) em €	Quota-parte na propriedade	Taxa “ad valorem” aplicada	Colecta impugnada em €
... – 1º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 1º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 2º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 141,51	1/1	1%	1 121,42
... – 2º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 141,51	1/1	1%	1 121,42
... – 3º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 3º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 4º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 141,51	1/1	1%	1 121,42
... – 4º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 5º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58

¹ Nas notas de liquidação, 1ª, 2ª e 3ª prestações, estão autonomizados os andares como sendo artigos matriciais autónomos, para além da autonomização dos respectivos valores patrimoniais tributários usados para efeitos de liquidação do IMI.

... – 5º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 6º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 141,51	1/1	1%	1 121,42
... – 6º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 7º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 7º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 8º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1%	1 129,58
... – 8º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1º	1 129,58
... – 9º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1º	1 129,58
... – 9º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	112 958,07	1/1	1º	1 129,58
... – 10º Dtº	Verba 28.1 da TGIS	53 788,03	1/1	1º	537,88
... – 10º Esqº	Verba 28.1 da TGIS	53 788,03	1/1	1º	537,88

Total.....

..... 21 375,56 euros

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

- ✓ Prédio urbano actualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., do Município de Lisboa, sob o ...º.

- d) Invoca, em resumo, 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 vertical 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 conclui: “temos assim que esta arbitrariedade na aplicação da verba 28 do imposto de selo viola diretamente o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13º da CRP”, pela razão de que “quando um prédio, em tudo idêntico ao da aqui Requerente, é tratado de forma substancialmente diferente apenas por ter constituída a propriedade horizontal, estão-se a tratar duas questões iguais de forma absolutamente díspar, sem qualquer critério de justiça, equidade, verdade material ou igualdade, criando uma discriminação que não é conforme à Lei nem à Constituição”.
- f) E propugna no sentido de que se “verifica ... a não existência do pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na Verba 28 da TGIS por errónea qualificação e quantificação dos factos tributários, o que constitui fundamento de impugnação do ato tributário ao abrigo da alínea a) do artigo 99º do CPPT”.
- g) Invoca ainda a falta de fundamentação dos actos de liquidação.
- h) Termina pedindo a procedência do pedido anulatório dos actos tributários identificados em c), a condenação da AT no reembolso dos valores pagos e bem assim nos juros decorridos desde os pagamentos até integral reembolso.

DO TRIBUNAL ARBITRAL

- i) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 03.11.2014.
- j) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido disso notificadas as partes em 13.01.2015.
- k) Pelo que o Tribunal Arbitral Singular (TAS) se encontra, desde 28.01.2015, 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 28.01.2015 que aqui se dá por reproduzida.
- m) No dia 28.01.2015 foi a AT notificada nos termos e para os efeitos do artigo 17º-1 do RJAT. Respondeu em 25.02.2014. Também nesta data juntou o Processo Administrativo (PA).
- n) Uma vez que a Requerente na parte final do pedido de pronúncia arbitral arrolou duas testemunhas, o TAS, por despacho de 28.01.2015 decidiu pela desnecessidade da sua audição a menos que a Requerida invocasse alguma excepção e viessem a ser indicadas a esses factos.
- o) Tendo em conta que se levantam neste processo questões em tudo idênticas às já levantadas em muitos outros processos já decididos no CAAD, o TAS no despacho referido no inciso m) convidou desde logo as partes a pronunciarem-se sobre a dispensa da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT e bem assim sobre a não produção de alegações.
- p) Na resposta a AT veio propor a não realização da reunião de partes e bem assim de alegações.
- q) Por despacho 26.02.2015 o TAS dispensou-se da realização da reunião de partes acima referida e bem assim da marcação de prazo para alegações das partes, se a Requerente, em 10 dias, a isso não viesse a obstar.
- r) 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, não se realizaram estes actos processuais.

PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

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

- u) **Exceções 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. Com efeito, Muito embora a AT tenha alegado que a Requerente não provou a existência dos actos impugnados, por não ter junto a notas de liquidação, a verdade é que as tinha junto oportunamente e estão inseridas no SGP do CAAD em “Pedido”.

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

- v) Invoca, em resumo, 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 vertical 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.
- w) E conclui: “temos assim que esta arbitrariedade na aplicação da verba 28 do imposto de selo viola diretamente o princípio da igualdade, consagrado no artigo 13º da CRP”, pela razão de que “quando um prédio, em tudo idêntico ao da aqui Requerente, é tratado de forma substancialmente diferente apenas por ter constituída a propriedade horizontal, estão-se a tratar duas questões iguais de forma absolutamente díspar, sem qualquer critério de justiça, equidade, verdade material ou igualdade, criando uma discriminação que não é conforme à Lei nem à Constituição”.
- x) E propugna no sentido de que se “verifica ... a não existência do pressuposto legal de incidência do Imposto de Selo previsto na Verba 28 da TGIS por errónea qualificação e quantificação dos factos tributários, o que constitui fundamento de impugnação do ato tributário ao abrigo da alínea a) do artigo 99º do CPPT”.
- y) Invoca ainda a falta de fundamentação dos actos de liquidação.

- z) Termina pedindo a procedência do pedido anulatório dos actos tributários identificados em c), a condenação da AT no reembolso dos valores pagos e bem assim nos juros decorridos desde os pagamentos até integral reembolso.

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.

- aa) A AT justifica a opção pela adição dos VPT dos andares ou partes de prédio para determinar a base tributável sobre que fez incidir a taxa do imposto, partindo do facto de constar “... na caderneta predial que o prédio se encontra em regime de propriedade total, composto por várias partes susceptíveis de utilização independente”, e
- bb) propugna no sentido de que “sendo esta a informação matricial, de acordo com o artigo 23º, n.º 7 do CIS, as liquidações de imposto do selo reportados ao ano de 2012 terão sido efectuadas pela administração tributária tendo em conta a natureza do prédio urbano, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”.
- cc) Um vez que “encontrando-se o prédio em regime de propriedade total, não possuindo fracções autónomas, às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio, porque da noção de prédio do artigo 2º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são tidas como prédios – n.º 4 do citado artigo 2º do CIMI”.
- dd) Ou seja, sustenta que o suporte jurídico que permite a adopção da forma como determinou a base tributável do imposto, está no artigo 23º-7 do CIS, para concluir que não ocorre no caso em apreciação “o vício de violação de lei quanto aos pressupostos de direito”.
- ee) Refere ainda que não ocorre violação dos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, uma vez que: “a propriedade horizontal e a propriedade

vertical são institutos jurídicos diferenciados”, “a constituição da propriedade horizontal implica, é um facto, uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma avaliação ..., mas o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária”, “esta discriminação pode também ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal”.

- ff) Expressa ainda: “... também a diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total face a um imóvel constituído em propriedade horizontal decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras”.
- gg) Acrescenta: “importa ainda salientar que a tributação em sede de IS obedece ao critério de adequação, na exacta medida em que visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado”.
- hh) Quanto à alegada falta de fundamentação conclui que, no caso concreto, o ato tributário encontra-se “devidamente fundamentado, quer de facto, quer de direito, tanto mais que a argumentação da Requerente no presente pedido de pronúncia arbitral revela que esta não teve dificuldade alguma na apreensão dos motivos que levaram à prática do ato, indiscutivelmente a aplicação da lei à sua situação concreta que caía no âmbito de incidência do imposto”.
- ii) Conclui pela improcedência do pedido e pela adopção de uma decisão absolutória.

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 e com o procedimento de liquidação de IMI.

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.*”

A AT expressa claramente no artigo 25.º da resposta que a adição dos VPT dos andares do prédio urbano em causa foi levada a efeito tendo como suporte legal a leitura que é feita desta norma (artigo 23.º-7 do CIS).

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.

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*), como fundamentação:

Factos provados

- 1) A Requerente consta como titular do direito de propriedade plena do prédio urbano em regime de propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, (que no caso são todos) a saber: prédio urbano actualmente inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., sob os seguintes artigos matriciais: artigo ...-1ºDto; artigo ...-1ºEsqº; artigo ...-2ºDto; artigo ...-2ºEsqº; artigo ...- 3ºDto; artigo ...-3ºEsqº; artigo ...-4ºDto; artigo ...-4ºEsqº; artigo ...-5ºDto; artigo ...- 5ºEsqº; artigo ...-6ºDto; artigo ...-6ºEsqº; artigo ...-7ºDto; artigo ...-7ºEsqº; artigo ...-8ºDto; artigo ...-8ºEsqº; artigo ...-9ºDto; artigo ... - 9ºEsqº; artigo ...-10ºDto; artigo ...-10ºEsqº – **Conforme caderneta predial urbana e 60 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS, documentos**

- juntos pela Requerente na altura de entrega do pedido de pronúncia e inseridos no SGP do CAAD.**
- 2) A Requerente foi notificada, em data não determinada, das liquidações de Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS, expressas no inciso c) do Relatório, geradoras de uma colecta global de 21 375,56 euros, estando aposta nas notas de liquidação da 3ª prestação a seguinte data limite de pagamento: “Novembro de 2014” – **Conforme notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS juntas pela Requerente na altura de entrega do pedido de pronúncia e inseridos no SGP do CAAD.**
 - 3) Imposto que foi pago pela Requerente (1ª, 2ª e 3ª prestações) – **Conforme folhas 34 do PA e documentos juntos pela Requerente em 12.03.2015 inseridos no SGP do CAAD.**
 - 4) Os andares ou divisões susceptíveis de utilização independente objecto de tributação, com afectação habitacional, têm VPT compreendidos entre 53 788,03 euros (os artigos ...º – 10º Dto. e ...º – 10º Esqº) e 112 958,07 euros (os artigos ...º – 1º Dto, ...º – 1º Esqº, ..º – 3º Dto, ...º – 3º Esqº...º – 4º Esqº ...º – 5º Dto, ...º – 5º Esqº, ...º – 6º Esqº, ...º – 7º Dto, ...º – 7º Esqº, ...º – 8º Dto., ...º – 8º Esqº, ...º – 9º Dto e ...º – 9º Esqº) – **Conforme caderneta predial urbana e 60 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS, documentos juntos pela Requerente na altura de entrega do pedido de pronúncia e inseridos no SGP do CAAD.**
 - 5) Na caderneta predial urbana do bem imobiliário referido em 1) consta: “Valor patrimonial total: € 2 137 555,08” – **Conforme caderneta predial urbana junta pela Requerente na altura de entrega do pedido de pronúncia e inserida no SGP do CAAD.**
 - 6) Nas 60 notas de liquidação - 1ª, 2ª e 3ª prestações - consta: “Valor Patrimonial do prédio-total sujeito a imposto: 2 137 555,08” euros, o que corresponde à soma do VPT dos andares com afectação habitacional do bem imóvel identificado em 1) – **Conforme 60 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS, documentos juntos pela Requerente na altura de entrega do pedido de pronúncia e inseridos no SGP do CAAD.**



- 7) Imposto este liquidado com fundamento na verba 28.1 da TGIS, quanto ao ano de 2013 – **Conforme 60 notas de liquidação de IS da verba 28.1 da TGIS, documentos juntos pela Requerente na altura de entrega do pedido de pronúncia e inseridos no SGP do CAAD.**

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 e pela Requerida, cujos conteúdos e valorações probatórias não mereceram dissonância das partes após a sua disponibilização para o exercício do contraditório.

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 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 valores patrimoniais tributários (VPT) dos andares ou divisões/partes de prédio urbano, no sentido de determinar se é atingível, por cada prédio urbano em propriedade vertical, o limiar mínimo de tributação 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. O que se configura ser indiscutível.

É o que resulta da resposta da AT (artigo 25º).

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

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 se nos afigura ser aqui relevante, ao nível da determinação da matéria colectável elegível e liquidação do imposto, será que se apliquem “... *com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMP*” como o refere o aludido nº 7 do artigo 23º do CIS. Mas, obviamente, “adaptações” desde que necessárias para assegurar a “unidade do sistema jurídico”, no caso o sistema jurídico-fiscal.

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, que é um *valor patrimonial* de prédios urbanos em propriedade vertical, *com afectação habitacional*.

Esta operação do *iter* tributário (incidência – determinação da matéria colectável – liquidação – pagamento) afigura-se-nos que contende com 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 será o “valor patrimonial total” mas tão-só o “valor patrimonial tributário” de prédios urbanos com afectação habitacional, neste caso dos andares autonomizados fiscalmente em termos de VPT elegível.

Até porque, na maioria dos casos de imóveis em propriedade vertical, a “afectação habitacional” é característica de um ou vários andares separadamente e não do prédio no seu todo.

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

Conclusão a que se chegará tendo em conta o *princípio da legalidade tributária*, quer na dimensão do nº 1 do artigo 8º da LGT (se considerarmos que está em causa um norma de incidência), quer na dimensão da alínea a) do nº 2 do artigo 8º da LGT (se considerarmos que está em causa uma norma que regula a determinação da base tributável sobre que incide uma taxa, ou seja, a liquidação do imposto).

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, 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 os prédios urbanos em propriedade horizontal e os andares ou partes de prédios urbanos de prédios em propriedade vertical, desde que afectos a fins

habitaçãois, 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).

Acrescente-se que a temática não carece, em nosso entender, de ser colocada ao nível da violação da CRP (os seus princípios enformadores do Estado de Direito), 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*”.

Afigura-se-nos que é a norma de incidência contida nas verbas 28 e 28-1 da TGIS, na sua literalidade, mormente a sua parte final, conjugada com o nº 7 do artigo 23º 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.

- **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, provou-se que a Requerente pagou o valor total das liquidações que lhe foram notificadas (em três prestações, conforme inciso 3 da parte III desta decisão), 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, n.ºs 2 a 5, do CPPT), à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 43º da LGT.

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”.

Na verdade, 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 desconformidade com a lei prevista na alínea a) do artigo 99º do CPPT.

Procedendo o primeiro fundamento do pedido formulado pela Requerente, não se torna necessário proceder à apreciação de outros fundamentos, por manifesta inutilidade.

Como consequência do acima exposto procede o pedido de anulação dos actos tributários deduzido 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.

De facto, 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 indicadas no inciso c) do Relatório (que aqui se reproduzem), geradoras de uma colecta global de 21 375,56 euros, com referência ao prédio urbano em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, mais concretamente sobre os andares destinados a habitação que o integram, a saber:

- prédio urbano actualmente inscrito na matriz predial da freguesia de ..., do Município de Lisboa, sob os seguintes artigos: artigo ...º-1ºDto; artigo ...º-1ºEsqº; artigo ...º-2ºDto; artigo ...º- 2ºEsqº; artigo ...º- 3ºDto; artigo ...º-3ºEsqº; artigo ...º-4ºDto; artigo ...º-4ºEsqº; artigo ..º-5ºDto; artigo ...º- 5ºEsqº; artigo ...º-6ºDto; artigo ...º-6ºEsqº; artigo ...º-7ºDto; artigo ...º-7ºEsqº; artigo ...º-8ºDto; artigo ...º-8ºEsqº; artigo ...º-9ºDto; artigo ...º-9ºEsqº; artigo ...º-10ºDto; artigo ...º-10ºEsqº, por desconformidade com as normas contidas nas verbas 28 e 28.1 da TGIS e no nº 7 do artigo 23º do CIS, decorrendo desta decisão a obrigação da Requerida promover a devolução do que lhe tenha sido pago.
- 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 21 375,56 euros.



Custas: nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1 224,00 €, segundo Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da requerida.

Notifique.

Lisboa, 12 de Março de 2015
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.*