

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 468/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; Propriedade Total; incidência do Imposto

DECISÃO ARBITRAL

O Juiz-árbitro Francisco de Carvalho Furtado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), para formar o Tribunal Arbitral constituído em 6 de Outubro de 2015, decide o seguinte:

A) Relatório

1. Em 23 de Julho de 2015, A..., contribuinte n.º..., residente na Rua..., n.º..., ...-... Lisboa, doravante identificado por Requerente, apresentou pedido de pronúncia arbitral, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante designado por RJAT), em conjugação com a alínea a), do artigo 99.º e alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável *ex vi* artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

2. No referido pedido de pronúncia arbitral a Requerente pretende que o Tribunal Arbitral declare a ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, com referência ao ano de 2014, no montante total de € 10.072,38.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 24 de Julho de 2015, pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e foi notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante identificada como Requerida), na mesma data.

4.A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral Singular, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

5. O Tribunal foi constituído, nos termos do disposto no artigo 11.º, do RJAT, em 6 de Outubro de 2015.

6 Em 26 de Outubro de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta.

7. As Partes prescindiram, quer da realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, quer da apresentação de alegações.

O Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

- a) O Requerente é proprietário de um prédio urbano, em propriedade vertical, constituído por diversas fracções com utilização independente;
- b) O Valor Patrimonial Tributário de cada uma das fracções com utilização independente individualmente consideradas é inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros);
- c) O valor agregado das referidas fracções é superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros);
- d) As liquidações de Imposto do Selo contestadas foram praticadas ao abrigo da verba 28 e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo;
- e) Os actos de liquidação de Imposto de Selo foram praticados individualmente em relação a cada uma das fracções com utilização independente;
- f) Os actos de liquidação incidiram sobre realidades cujo valor patrimonial tributário é inferior a um milhão de euros, pelo que são ilegais;
- g) Considera, pois, a Requerente que, sendo o Valor Patrimonial Tributário de cada uma das fracções com utilização independente, individualmente considerada, inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), não é

- aplicável a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo;
- h) Estando em causa fracções com utilização independente, as mesmas serão subsumíveis no conceito de "prédio urbano" para efeitos de aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo;
 - i) Nos termos do disposto no artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI – aplicável por força do disposto no artigo 67.º, do Código do Imposto do Selo -, cada andar ou parte do prédio susceptível de utilização independente é considerada separadamente na inscrição matricial sendo-lhe atribuído valor patrimonial tributário próprio.
 - j) Tratam-se pois, para efeitos fiscais, de prédios autónomos e distintos sendo, assim, irrelevante se o prédio está ou não constituído em propriedade horizontal, incidindo a tributação sobre o valor patrimonial tributário de cada andar ou parte de andar susceptível de utilização independente;
 - k) Uma vez que inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical obedece às mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo os respectivos IMI(s), tal como o Imposto do Selo do nº 28 da TGIS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, o critério legal para definir a incidência do Imposto do Selo tem de ser o mesmo que está previsto no IMI;
 - l) É atentório do princípio da igualdade, que dois imóveis rigorosamente iguais, com valores patrimoniais tributários das várias fracções rigorosamente iguais, tivessem uma tributação diferenciada, só porque num deles houve constituição de propriedade horizontal e em outro não.

Na sua Resposta, a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

- a) O imposto de selo estando enquadrado entre os tipos de impostos sobre o consumo ou a despesa, pode definir-se como um imposto indirecto que incide sobre a formalização de actos jurídicos ou sobre outros factos tributários,

previstos numa Tabela Geral (anexa ao CIS);

- b) No que especificamente diz respeito aos bens imóveis, a determinação do valor tributável passou a ter por base o novo sistema de avaliações, constante do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis;
- c) A nova arquitetura da verba 28 da Tabela do CIS passou a prever a sujeição a imposto de selo da “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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: (Aditada pelo artigo 3.º da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro)
- 28.1** *Por prédio com afectação habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada e prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%”. (Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro);*
- d) Na situação em apreço importa determinar se deve, ou não, ser atendido, para efeitos de sujeição ou não sujeição a Imposto do Selo, o VPT total do prédio (da unidade jurídica) ou se, pelo contrário, deve ser atendido o VPT de cada uma das parcelas;
- e) A Autoridade Tributária e Aduaneira tem reiterado o entendimento que se o edifício for constituído em propriedade total com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente (propriedade dita total), integra o conceito jurídico tributário de “prédio”, ou seja, uma única unidade, e o valor patrimonial tributário do mesmo é determinado pela soma das partes com afetação habitacional, e sendo este igual ou superior a €1 000 000,00, há sujeição ao imposto de Selo da verba 28 da Tabela Geral anexa ao CIS;
- f) Esta conclusão tem assento nas seguintes premissas:
- No CIS não há qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, pelo que terá que se aplicar o disposto no CIMI, para aferir da eventual sujeição a IS (Cfr. artigo 67.º n.º 2 do CIS na redacção dada

pela Lei n.º 55- A/2012);

- O artigo 2.º n.º 1 do CIMI define o conceito de *prédio*;
 - O artigo 2º n.º 4 do CIMI ressalva as fracções autónomas de prédios constituídos em regime de propriedade horizontal, as quais considera, excepcionalmente, como prédios;
 - Ao contrário, sendo um prédio constituído em propriedade total com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, é o prédio no seu todo, e já não cada uma daquelas partes, que integra o conceito de “prédio”, para efeitos de IMI e de IS, por remissão do artigo 1º, nº 6 do CIS;
 - A tal não obsta o facto de cada andar/divisão constar separadamente na inscrição matricial, e com os respectivos valores patrimoniais tributários, pois tal discriminação apenas releva, para efeitos fiscais, face ao conceito de matrizes prediais constante do artigo 12º do CIMI e na matéria regulada neste Código para a organização das matrizes;
 - A imposição de organizar desta forma as matrizes deve-se à necessidade de relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, cabe a cada uma das suas partes, as quais podem ser funcional e economicamente independentes;
 - Esta autonomização apenas se justifica porque no mesmo prédio pode ocorrer a utilização para comércio ou habitação, com ou sem arrendamento, o que é determinante nas regras da avaliação fiscal no âmbito do CIMI, face aos diferentes coeficientes de afectação previstos no artigo 41.º desse código.
- g) Não se podem confundir realidades juridicamente distintas como são a “propriedade total” e a “propriedade horizontal”;
- h) Tratando-se de realidades de facto e de direito distintas merecem um tratamento fiscal diferenciado pois só tal caminho é favorecido pelo princípio

da tipicidade fechada;

- i) Estamos perante uma norma de incidência, pelo que não se pode, através da via interpretativa, levar a um resultado que não está previsto na lei.
- j) De acordo com os factos o Requerente, para efeitos de IMI e também de Imposto do Selo, por força da redacção da referida verba, não é proprietário de fracções autónomas, mas sim de um único prédio, considerando-se que este é o entendimento que melhor se coaduna com o princípio da legalidade ínsito no artigo 8º da LGT, a que está votada toda a sua actividade;
- k) Termina pedindo a improcedência do pedido formulado pelo Requerente com a consequente manutenção dos actos de liquidação praticados.

B) Saneador

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe, agora, o conhecer do mérito do pedido.

C) Objecto da Pronúncia Arbitral

Vem colocada ao Tribunal a seguinte questão, nos termos atrás descritos:

- a) A Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo deve ser interpretada como prevendo no seu âmbito os prédios, com afectação habitacional, em propriedade total com fracções susceptíveis de utilização independente, que se caracterizem

pelo facto de nenhuma das divisões susceptíveis de utilização independente ter um Valor Patrimonial Tributário superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), mas a soma dos Valores Patrimoniais Tributários individuais ser superior ao indicado valor de € 1.000.000,00 (um milhão de euros)?

D) Matéria de facto

D.1 – Factos provados

Consideram-se como provados os seguintes factos com relevância para a decisão, com base na prova documental junta aos autos:

- a) O Requerente é proprietário do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ..., concelho e distrito de Lisboa - cfr. documentos 1 a 10 juntos ao Requerimento Inicial;
- b) O prédio é composto por fracções susceptíveis de utilização independente, relativamente às quais foram emitidos, individualmente, os actos de liquidação de Imposto do Selo - cfr. documentos 1 a 10 juntos ao Requerimento Inicial;
- c) O Valor Patrimonial Tributário de cada uma das divisões com utilização independente, é inferior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) - cfr. documentos 1 a 10 juntos ao Requerimento Inicial;
- d) O Requerente foi notificado dos actos de liquidação de Imposto do Selo respeitantes ao ano de 2014 identificados nos documentos de cobrança n.ºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ... praticados em 20 de Março de 2015, liquidados, nos termos da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo ("TGIS").

Quanto aos factos provados a convicção do Tribunal fundou-se na prova documental referida, junta aos autos e, no processo administrativo apenso.

Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados.

E) Do Direito

Como resulta das peças processuais pertinentes, a questão decidenda versa sobre a interpretação da Verba 28.1, da Tabela Geral do Imposto do Selo, designadamente sobre a questão de saber se se pretende aplicar a prédios com afectação habitacional, em propriedade total, com divisões susceptíveis de utilização independente, que se caracterizem pelo facto de nenhuma dessas divisões ter um Valor Patrimonial Tributário superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros), mas a soma dos Valores Patrimoniais Tributários individuais ser superior ao indicado valor de € 1.000.000,00 (um milhão de euros). De acordo com os cânones gerais de hermenêutica jurídica, designadamente em face do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável na interpretação da lei fiscal *ex vi* n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, “*a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*” É, pois, este exercício interpretativo que importa, agora, promover.

Em primeiro lugar, a atentas as regras de exegese jurídica, importa atentar no elemento literal das normas relevantes e, desde logo, da Verba 28 da Tabela Geral dos Imposto do Selo. Assim:

“ 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 habitacional ou terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do Código do IMI — 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 %.”.*

Da análise do elemento literal conclui-se, pois, que o facto tributário relevante para efeito de aplicação da verba da Tabela Geral do Imposto do Selo em análise incide sobre os direitos descritos, constituídos sobre:

- a) prédios urbanos;
- b) “habitacionais”;
- c) cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00;
- d) devendo esse valor patrimonial tributário ser o utilizado para efeito de IMI.

Importa, ainda, ter presente o disposto no artigo 23.º, n.º 7, do Código do Imposto do Selo que determina que: *“Tratando-se de 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.”* De igual modo, o n.º 2 do artigo 67.º, do Código do Imposto do Selo determina que *“Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral, aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”*

Com relevância para a decisão importa, também, ter presente o artigo 12.º, n.º 3, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, que determina que *“cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.”*

Por fim, o artigo 119.º, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis prescreve que *“Os serviços da Direcção-Geral dos Impostos enviam a cada sujeito passivo, até ao fim do mês anterior ao do pagamento, o competente documento de cobrança, com discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.”*

Resulta, pois, da letra da Lei que a intenção do legislador foi a de criar um imposto cuja incidência é aferida pelo destino económico do prédio urbano e pelo Valor Patrimonial Tributário utilizado para efeito de Imposto Municipal sobre Imóveis, sendo a liquidação promovida nos mesmos termos do referido Imposto Municipal sobre Imóveis.

Analisado o elemento literal das normas legais importará, agora, analisar também o elemento teleológico (cfr. artigos 9.º, n.º 1, do Código Civil e 11.º, da Lei Geral Tributária).

De forma a aquilatar da intenção do legislador com esta inovação tributária podemos socorrer-nos dos registos do debate que está na génese desta iniciativa legislativa. Conforme resulta da discussão, da Proposta de Lei n.º 96/XII (Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012), que está na génese da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, visa-se a criação de uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor, destinadas à habitação. Esta medida integra um conjunto de outras medidas cujo desiderato é a criação de um sistema fiscal mais justo e equitativo, em que os contribuintes sejam chamados a contribuir de acordo com a sua real capacidade contributiva. Afirmou-se, assim, que: *“Esta taxa será de 0,5% a 0,8%, em 2012, e de 1%, em 2013, e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”* e, bem assim, que *“Estas medidas, Sr.ª Presidente, Sr.as e Srs. Deputados, representam um passo decisivo na concretização de um sistema fiscal mais justo e equitativo nas circunstâncias exigentes que o País enfrenta. Alargando a base tributável, exigindo um esforço acrescido aos contribuintes detentores de propriedades imobiliárias de elevado valor, bem como aos acionistas das empresas, e reforçando os poderes da administração fiscal no controlo*

sobre as manifestações de fortuna e sobre as transferências para paraísos fiscais, o Governo cumpre o seu programa e cria as condições para uma mais justa repartição do esforço fiscal.” (cfr. Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9, de 10 de Outubro de 2012, pág. 32). Por outro lado da leitura da intervenção dos Senhores Deputados de diversos partidos verifica-se que, sem excepção é feita menção, nesta sede, à tributação de *património imobiliário de luxo* e que visa atingir os *ricos*: Veja-se neste sentido a intervenção do Senhor Deputado Pedro Filipe Soares que afirma: “*É que o património de luxo não se fica pelo património imobiliário (...).*” De igual modo, o Senhor Deputado Paulo Sá referiu que “*(...) tal como PCP, por diversas vezes propôs, particularmente no que respeita à tributação do património imobiliário de luxo.*” (cfr. Diário da Assembleia da República, I Série, n.º 9, de 10 de Outubro de 2012, pág.s 36, 38, 39 e 40).

Por tudo, do exercício interpretativo realizado, resulta que a intenção do legislador foi, inequivocamente, a de tributar quem revela possuir capacidade contributiva acrescida através da propriedade, usufruto ou detenção do direito de superfície de *casas de luxo*. Ora a utilização do vocábulo *casa* por parte do Senhor Secretário de Estado de imediato remete para o conceito de espaço físico utilizado para fins habitacionais pelo seu proprietário / usufrutuário / detentor do direito de superfície. Ou seja, indicia-se que o legislador pretende que se incidência deste imposto se manifeste nos contribuintes que detêm prédios urbanos (*casas*) cuja configuração e características físicas fazem supor a sua utilização, no seu todo, pelo detentor do direito, para fins habitacionais. Ora tal não sucederá na situação dos autos pois a configuração de prédio composto por fracções com utilização independente não indicia uma utilização habitacional unitária do mesmo, mas antes uma utilização habitacional divisão a divisão. Não parece, pois, que fosse intenção do legislador tributar através da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo prédios em propriedade total compostos por divisões susceptíveis de utilização independente, em que cada uma das divisões, individualmente consideradas, não tem o Valor Patrimonial Tributário igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros). A intenção será a de tributar os prédios urbanos com afectação habitacional, cuja unidade física e económica tenha Valor Patrimonial Tributário superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros).

Posto isto e tomando por base as disposições legais aplicáveis, partindo da análise literal e subindo ao seu espírito, importará determinar com exactidão o significado e alcance do conceito de prédio e respectivo Valor Patrimonial Tributário, determinante da incidência da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Desde logo, parece seguro afirmar que o conceito de *prédio* não é unívoco, nem nos diversos ramos do direito, nem nos diversos impostos existentes, assumindo em cada caso contornos e características específicas (cfr. GOMES, Nuno de Sá, *Os Conceitos Fiscais de Prédio*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 101, Maio de 1967). Assim, importará delimitar o conceito para efeitos de aplicação da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo. Nos impostos sobre o património apenas o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis estabelece, ou procura estabelecer, este conceito, embora sem precisar com exactidão os respectivos contornos. Assim, e como bem apontou o Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção) nos Acórdãos proferidos nos Recursos 1109/11 e 1004/11, em 30 de Maio de 2012 e em 27 de Junho de 2012, respectivamente, *“De acordo com o art. 2º do CIMI o conceito de prédio assenta em três elementos: um elemento de natureza física (fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência), um elemento de natureza jurídica (exigência de que a coisa - móvel ou imóvel - faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva) e um elemento de natureza económica (exigência de que a coisa tenha valor económico em circunstâncias normais). Trata-se de um conceito de prédio que diverge, quer do conceito de prédio constante do nº 3 do art. 8º do CIRS, (No entanto, para Rui Duarte Morais («Sobre o IRS», 2ª edição, Almedina, 2008, p. 116) o CIRS não define o que é prédio, pelo que, numa interpretação sistemática, entendemos dever socorrer-nos da noção contida no CIMI. Isto porque «Na realidade, o nº 3 do art. 8º do CIRS apresenta as definições de prédio rústico, urbano e misto, para efeitos deste imposto. Além de tais noções, por demasiado simplistas, não procederem a uma delimitação rigorosa destes conceitos (cfr. os art. 3º a 6º do CIMI), existem realidades prediais não inseríveis em qualquer uma destas categorias (será o caso de prédios que não tenham como componente física uma fracção de solo). quer do constante do nº 2 do art. 204º do CCivil. (Neste âmbito, cfr. Nuno Sá Gomes, «Os Conceitos Fiscais de Prédio», in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 54 (e também publicado na *Ciência e Técnica Fiscal* n.ºs. 101 e 102 – Maio e Junho de 1967), estudo que*

embora reportando à evolução legislativa que culminou no antigo Código da Contribuição Predial, mantém alguma actualidade.)”

No que respeita às componentes física e jurídica, tal como as mesmas são definidas pelo Supremo Tribunal Administrativo, não parece haver qualquer querela. Com efeito, no caso em apreço, a causa de pedir foi estruturada pela Requerente no sentido de discutir que as divisões susceptíveis de utilização individual têm *valor económico*, cujos elementos constituintes influenciam um Valor Patrimonial Tributário próprio, o que implica que sejam consideradas autonomamente para efeitos da incidência da Verba 28. da Tabela Geral do Imposto do Selo. Ora, o valor / destino económico dos prédios tem sido determinante da delimitação dos diversos conceitos fiscais de prédio. Com efeito, o artigo 6.º, n.º 2, Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, cujas regras deverão aqui ser aplicadas como vimos, distingue diversos conceitos de prédios urbanos de acordo com o respectivo destino económico. Com efeito, aquela norma determina o conceito partindo da estrutura física e corrigindo-a através do seu destino económico. Ora, no caso dos autos, não há dúvidas de que as divisões susceptíveis de utilização independente têm valor económico em circunstâncias normais, o qual é revelado na própria atribuição de um Valor Patrimonial Tributário concreto e autónomo. Por outro lado, verifica-se que o legislador tributário nenhuma distinção fez entre propriedade horizontal e propriedade vertical. Aliás, como bem apontado na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 50/2013-T, a cuja fundamentação se adere, *“na óptica do legislador, não importa o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio. Concluímos ainda que para o legislador a situação do prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não relevou, pois que nenhuma referência ou distinção é efectuada entre uns e outros. O que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.”*

E, no que se refere à determinação do Valor Patrimonial Tributário, o critério utilizado pelo legislador é, também, decisivamente influenciado pelo destino económico do bem imóvel. Ou seja, também aqui o legislador preteriu a realidade jurídico-formal em face da verdade material. Solução esta que bem se compreende em face dos princípios constitucionais ínsitos nos artigos 103.º, n.º 1 (repartição justa da riqueza) e 104.º, n.º 3

(tributação do património enquanto garante e contributo para a igualdade entre os cidadãos), ambos da Constituição da República Portuguesa. Ora, a igualdade entre cidadão apenas se alcança se, mais do que à realidade formal, a tributação, *in casu* do património, assentar na verdade material, nos factos da vida real. Ora, em termos materiais não existe qualquer diferença entre um edifício em propriedade horizontal e um edifício (elemento físico do conceito) em propriedade vertical constituído por divisões com utilização independente. Aliás, e como foi já referido, a Lei tributária também não faz qualquer distinção, quer ao nível da inscrição matricial (artigos 12.º e 91.º e seguinte dos Código do Imposto Municipal sobre Imóveis), quer ao nível da tributação, mandando o artigo 119.º, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, que o imposto seja liquidado individualmente sobre cada divisão com utilização independente e tomando por base o Valor Patrimonial Tributário concreto (de cada uma das divisões com utilização independente) – o que, em cumprimento da Lei, sucedeu no caso em apreço. Ou sejam, tomando por base um mesmo edifício, quer a inscrição matricial, quer a avaliação, quer a liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis se processa nos mesmos moldes – divisão a divisão.

Como defende José Maria Pires (*Lições de Impostos sobre o Património e do Selo*, Almedina, 2010) no que respeita à determinação do valor patrimonial tributário dos imóveis, o legislador adoptou critérios pragmáticos que se prendem com a utilização efectiva dos prédios, sendo esse pragmatismo mais evidente nos casos, como o dos autos, de prédios com partes autónomas susceptíveis de utilização independente. *“Nestes casos a avaliação terá que reflectir necessariamente a existência de mais do que uma afectação dado que essa multifuncionalidade é relevante na determinação do valor desses prédios, independentemente do fim para que estão licenciados. (...) Neste segundo caso, naturalmente que é a utilização efectiva de cada uma das partes susceptíveis de utilização independente que é relevante na determinação do coeficiente de afectação (...). Também aqui o legislador seguiu um princípio de pragmatismo de valorização da funcionalidade efectiva de cada imóvel. (...) Na verdade, nestes casos, o Código do IMI prevê que a avaliação de cada uma das partes susceptíveis de utilização independente seja avaliado em separado e, mais ainda, que cada uma dessas partes seja inscrita de forma autonomizada na matrizes prediais. Essa autonomização, embora integrada no mesmo*

número de inscrição matricial abrange também o valor patrimonial tributário, prevendo a Lei que cada uma dessas partes tenha o seu próprio valor. A Lei vai ainda mais longe, estabelecendo que na própria liquidação de IMI, esta deve ser efectuada de forma separada por cada uma dessas partes susceptíveis de utilização independente, como prevê o artigo 119.º, do CIMI” (PIRES. José Maria, Lições de Impostos sobre o Património e do Selo, Almedina 2010, pags. 84 e 85). Ou seja, a avaliação, que é promovida em concreto para cada uma das divisões com utilização independente, é influenciada pela verdade material (destino económico efectivo do bem) e não pela realidade formal.

Destarte do exercício interpretativo levado a cabo, resulta que o critério essencial do legislador em sede de impostos sobre o património foi o da substância material do bem. Ou seja, mais do que o rigor jurídico-formal está em causa a efectiva utilização dos edifícios e suas partes componentes. E este critério pragmático e de verdade material, manifesta-se na determinação do valor patrimonial tributário que é feito individualmente por referência a cada uma das divisões susceptíveis de utilização individual, tal como sucede em edifício em propriedade horizontal.

Deste modo, o Valor Patrimonial Tributário que constitui a incidência da Verba 28, n.º 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo é o que resulta da letra e *ratio* da aplicação conjugada dos artigos 2.º, 6.º, n.º 1, alínea a), 12.º e 119.º, Código do Imposto Municipal sobre Imóveis e Verba 28.º, n.º 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, ou seja, a que resulta da verdade material da configuração e utilização do prédio.

Como vimos já, os critérios de apuramento do Valor Patrimonial Tributário relevante para aferir a incidência do Imposto do Selo previsto na Verba 28 da respectiva Tabela Geral, terão que ser necessariamente os previstos no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, não só por ser a regulamentação subsidiariamente aplicável (cfr. artigos 23.º, n.º 7 e 67.º, n.º 2, do Código do Imposto do Selo), mas essencialmente, porque a referida Verba da Tabela Geral do Imposto do Selo, manda atender ao “*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*”. Ora, analisado o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, verifica-se que o mesmo não faz qualquer distinção entre prédios urbanos com

afecção habitacional sob a forma de propriedade horizontal e prédios urbanos com afecção habitacional sob a forma de propriedade total ou vertical. Na verdade, estão ambos previstos no n.º 2 do artigo 6.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis sob a designação de prédios urbanos habitacionais sendo, como vimos já, as regras de inscrição matrerial únicas. E únicas são, também, as regras de liquidação do Imposto Municipal sobre Imóveis (e logo do Imposto do Selo previsto na verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo), que incide sobre o Valor Patrimonial Tributário de cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente. Ora, foi precisamente isto que se verificou no caso concreto, existindo tantas liquidações quantas as divisões com utilização independente afectas à habitação.

Em face do exposto, determinando o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis que a liquidação desse imposto se faça individualmente sobre cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente – o que sucedeu, como vimos -, igual critério terá que ser utilizado para a liquidação do Imposto do Selo previsto na Verba 28, n.º 1 da respectiva Tabela Geral. Deve, pois, a incidência de Imposto do Selo (previsto na Verba 28, n.º 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo) ser aferida em face do Valor Patrimonial Tributário de cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente. Com efeito, se o critério legal de Imposto Municipal sobre Imóveis – que é o aplicável quando esteja em causa a Verba 28, da Tabela Geral do Imposto do Selo -, impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, liquidações essa que têm por base o concreto Valor Patrimonial Tributário de cada uma das divisões com utilização independente, é esse concreto Valor Patrimonial Tributário o relevante para a aferição da incidência do Imposto do Selo.

E esta conclusão, em face do exercício interpretativo realizado, é suportado, quer pelo elemento literal, quer pela *ratio* das normas legais relevantes. Com efeito, por um lado, o elemento literal manda atender ao Valor Patrimonial Tributário utilizado para efeito de IMI (que é o concreto valor patrimonial tributário de cada divisão com utilização independente), e o legislador sempre manifestou a intenção de tributar os proprietários / usufrutuários / detentores do direito de superfície de *casas* de elevado valor, atingindo,

assim, aqueles que por via da sua propriedade utilizada com fins habitacionais é indiciador de capacidade contributiva acrescida.

Em face do que se deixa exposto, importa aferir se alguma das divisões susceptíveis de utilização independente tem um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros). Da prova feita nos autos resulta que tal não sucede, pelo que, inexoravelmente, se terá que concluir pela ilegalidade dos actos de liquidação impugnados por erro sobre os pressupostos e violação do artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo e da Verba 28, n.º 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, impondo-se a declaração de ilegalidade e anulação dos mesmos, como requerido.

Decisão

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente procedente o pedido formulado e conseqüentemente declarar a ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo, anulando-os; e condenar a Requerida no pagamento das custas.

Fixa-se o valor da acção em € 10.072,38 (dez mil e setenta e dois euros e trinta e oito cêntimos), nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

Fixa-se o valor da Taxa de Arbitragem em € 918,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, 22.º, n.º 4, do RJAT e 4.º, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 25 de Julho de 2016.

O Árbitro,

Francisco de Carvalho Furtado

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.