

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 237/2015-T

Tema: IS - Verba 28 da TGIS; Propriedade vertical

Decisão Arbitral

1. RELATÓRIO

1.1. A... – ..., com sede na Rua ..., Torre ..., ... andar, fracção ..., em Lisboa, matriculada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o número de registo e número de identificação fiscal de pessoa colectiva ... (adiante designada “Requerente”), apresentou em 06/04/2015, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2012, referentes à aplicação da Verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (Tabela Geral), no valor total de € 16.330,20 (dezasseis mil trezentos e trinta euros e vinte cêntimos) a prédios de que é proprietária.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 03/06/2015, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 22/06/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 22/06/2015, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 07/08/2015 a AT apresentou a resposta, solicitando a dispensa de realização da reunião descrita no artigo 18.º do RJAT.

1.6. O tribunal arbitral em 10/08/2015 decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.

1.7. A Requerente não apresentou alegações escritas.

1.8. A AT não apresentou alegações escritas.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, exceções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra oficiosamente conhecer.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado dentro do prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º RJAT, contado a partir da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto das reclamações gratuitas apresentadas pela Requerente com referência às liquidações de Imposto do Selo identificadas acima, pelo que é tempestivo.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a da Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta.

Em síntese, a Requerente entende que:

- a) “(...) a Requerente é proprietária de um imóvel sito em ..., lotes .../... a .../..., distrito de Faro, Conselho de ..., Freguesia de ..., com o artigo matricial ..., sobre partes do qual incidem as Liquidações (...)”;
- b) “O Imóvel é descrito na caderneta Predial Urbana como um «Prédio em Prop. Total com Andares ou Div. Susc. de Utiliz. Independente», consistindo em «Prédio urbano, destinado à habitação, designado por “Bloco ...”, composto por 4 edifícios» N.º de pisos: 3; N.º de andares ou divisões com utilização independente: 10; valor patrimonial total: € 957.240,00» [sublinhado da Requerente];
- c) “Como é patente, na realidade, o Imóvel tem, na sua totalidade, uma «afecção habitacional»” [sublinhado da Requerente];

- d) “Segundo depreende a requerente, as Liquidações em causa foram efectuadas da forma seguinte: (i) a Autoridade Tributária e Aduaneira somou o valor patrimonial tributável das partes do Imóvel, susceptíveis de utilização independente, com «afecção habitacional» apurando um valor patrimonial tributário dessas mesmas partes, à data, de € 1.088.680,00 (...) e, seguidamente, (ii) efectuou um acto tributário de liquidação por partes do prédio susceptíveis de utilização independente (com «afecção habitacional»).”;
- e) “Sucedem que, os VPT dos andares (unidades autónomas) do prédio em questão com afecção habitacional, variam entre 90.000,00 e os 117.000,00, ou seja, nenhuma das unidades independentes, que integram o prédio da Requerente, apresenta um valor patrimonial superior a € 1.000.000.” [sublinhado da Requerente];
- f) “(...) parece que o valor patrimonial do «prédio» constituído por andares ou partes susceptíveis de utilização independente, é, para efeitos tributários, o somatório de vários VPTs apurados de acordo com critérios autónomos.”;
- g) “Ora, assim, sendo, apenas os prédios, também os andares ou partes susceptíveis de utilização independente, individualmente considerados, que tenham «afecção habitacional» e um valor patrimonial tributário, utilizado para efeito de IMI, igual ou superior a € 1.000.000 (um milhão de euros) são susceptíveis de integrar a norma de incidência constante da Verba 28.1 da TGIS.” [sublinhado da Requerente];
- h) “Portanto, à luz do Código do IMI, cada parte autónoma do imóvel dispõe de VPT próprio, constituindo o valor tributável para efeitos deste imposto, pelo que deve ser esse o valor tributável para efeitos de Imposto do Selo, nomeadamente, no domínio da aplicação da verba 29.1 da TGIS que, de resto, o exige expressamente (...).”;

- i) *“Não pode a AT somar o VPT apurado individualmente para cada andar de um prédio, para chegar a um valor superior a 1 milhão de euros e fazer incidir sobre o mesmo imposto do selo (em particular quando tal lhe não é possível quando tenha sido constituída propriedade horizontal sobre o prédio).”;*
- j) *Por outro lado, “Não pode a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal ser, por si, só, indicador de qualquer capacidade contributiva.”;*
- k) *“Não vislumbra a Requerente a razão de ser de o tratamento diferenciado das frações ou partes de um prédio ser baseado mera e exclusivamente no facto de o mesmo se encontrar em propriedade horizontal, desde que as frações ou partes tenham utilização independente.”;*
- l) *“Face ao exposto, crê a Requerente que se assiste à total ausência de fundamento legal que legitime o critério aplicado pela AT no caso em concreto, ao considerar o valor do somatório do VPT atribuído às divisões com utilização independente, com o fundamento de o prédio não se encontrar em regime de propriedade horizontal.” [sublinhado da Requerente].*

Doutro modo, sustenta a AT que:

- a) *“Foi ao valor patrimonial dos andares/partes com afectação habitacional que corresponde ao VPT de € 1.088.680,00, que foi tido em conta nas liquidações efectuadas relativas ao ano de 2012.”;*
- b) *“Foi sobre esses VPT de € de € 1.088.680,00, que a A.T. liquidou o imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral, do ano de 2012, nos termos do artigos 6º, nº 1, alíneas a) e f) º da referida Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 0,5 % para 2012.”;*

- c) *“A ora requerente é proprietário de dois prédio em regime de propriedade total ou vertical. Da noção de prédio do artigo 2.º do CIMI, só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios - n.º 4 do citado artigo 2.º do CIMI. Logo, (...)”;*
- d) *“Encontrando-se os prédios de que é proprietária, em regime de propriedade total, não possui fracções autónomas, às quais a lei fiscal, atribui a qualificação de prédio.”;*
- e) *“Assim, a ora requerente, para efeitos de IMI e também de imposto selo, por força da redacção da referida verba, não é proprietário de 10 fracções autónomas, mas sim de um prédio, segundo a sua caderneta predial.”;*
- f) *“Tendo por adquirido este facto, o que a ora requerente pretende é que a AT considere, para efeitos de liquidação do presente imposto, que exista analogia entre o regime da propriedade total e o da propriedade horizontal, já que não deve existir discriminação no tratamento jurídico-fiscal destes dois regimes de propriedade, por ser ilegal.”;*
- g) *“Não podemos, pois, aceitar que se considere, que para efeitos da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, que as partes susceptíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das fracções autónomas do regime da propriedade horizontal.”;*
- h) *“A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente.”;*

- i) *“Tal prédio não deixa, pelo facto de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.”;*
- j) *Mais, “O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1, da Tabela Geral.”;*
- k) *“É o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas.”;*
- l) *“Outra interpretação violaria, isso sim, a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP).”;*
- m) *“É, assim, inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou andar ou divisão a divisão.”;*
- n) *“Não se vislumbra como, por outro lado, como a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade referido pela requerente.”;*
- o) *Em conclusão, “(...) os actos tributários em causa, em termos de substância, não violaram, assim, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos.”.*

4. OBJECTO DO PEDIDO

A questão que a Requerente pretende ver decidida consiste em saber se a Verba 28.1 da Tabela Geral, no caso de prédios não constituídos em propriedade horizontal, incide sobre o somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares, ou antes, sobre o valor tributário de cada parte do prédio com utilização económica independente.

5. MATÉRIA DE FACTO

5.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

- 5.1.1. A Requerente é proprietária de um imóvel sito em ..., lotes .../... a .../..., com três pisos, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho de ..., sob o artigo matricial n.º
- 5.1.2. O prédio objecto dos autos encontra-se em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, composto por quatro edifícios destinados à habitação, num total de 10 divisões com utilização independente, a saber: Edifício 1 R/C; Edifício 1 1.º; Edifício 2 R/C; Edifício 2 1.º; Edifício 3 R/C; Edifício 3 1.º; Edifício 3 2.º; Edifício 4 R/C; Edifício 4 1.º e Edifício 4 2.º.
- 5.1.3. O prédio em causa foi inscrito na matriz em 1997 e o valor patrimonial tributário (“VPT”) à data das liquidações em causa variava entre € 102.960,00 e € 132.500,00, perfazendo o total das 10 divisões o montante de € 1.088.680,00.

5.1.4. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012 (prestação única) por cada andar ou divisão com utilização independente afecto a habitação do mencionado prédio urbano, à taxa de 0,5%, com a data limite de pagamento em Dezembro de 2012, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DESCRIÇÃO DO PRÉDIO	VALOR PATRIMONIAL	TAXA (%)	COLECTA
2012 ...	E1 RC	132.500,00	0,5%	662,50
2012 ...	E1 1.º	132.500,00	0,5%	662,50
2012 ...	E2 RC	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E2 1.º	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E3 RC	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E3 1.º	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E3 2.º	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E4 RC	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E4 1.º	102.960,00	0,5%	514,80
2012 ...	E4 2.º	102.960,00	0,5%	514,80

5.1.5. O pagamento voluntário das liquidações de Imposto do Selo impugnadas (prestação única) foi efectuado em 19/12/2012.

5.1.6. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012, constante dos documentos de cobrança para pagamento da primeira prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afecto a habitação do mencionado prédio urbano, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em Abril de 2013, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DESCRIÇÃO DO PRÉDIO	VALOR PATRIMONIAL	TAXA (%)	COLECTA	1.^a PRESTAÇÃO
2013 ...	E1 RC	132.500,00	1%	1.325,00	441,68
2013 ...	E1 1.º	132.500,00	1%	1.325,00	441,68
2013 ...	E2 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E2 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 2.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 2.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20

5.1.7. O pagamento voluntário das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, 1.^a prestação, foi efectuado em 29/04/2013.

5.1.8. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012, constante dos documentos de cobrança para pagamento da segunda prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afecto a habitação do mencionado prédio urbano, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em Julho de 2013, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DESCRIÇÃO DO PRÉDIO	VALOR PATRIMONIAL	TAXA (%)	COLECTA	2.^a PRESTAÇÃO
2013 ...	E1 RC	132.500,00	1%	1.325,00	441,68
2013 ...	E1 1.º	132.500,00	1%	1.325,00	441,68

2013 ...	E2 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E2 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 2.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 2.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20

5.1.9. O pagamento voluntário das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, 2.^a prestação, foi efectuado em 30/07/2013.

5.1.10. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012, constante dos documentos de cobrança para pagamento da terceira prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afecto a habitação do mencionado prédio urbano, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em Novembro de 2013, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DESCRIÇÃO DO PRÉDIO	VALOR PATRIMONIAL	TAXA (%)	COLECTA	3.^a PRESTAÇÃO
2013 ...	E1 RC	132.500,00	1%	1.325,00	441,68
2013 ...	E1 1.º	132.500,00	1%	1.325,00	441,68
2013 ...	E2 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E2 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E3 2.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 RC	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
2013 ...	E4 1.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20

2013 ...	E4 2.º	102.960,00	1%	1.029,60	343,20
----------	--------	------------	----	----------	--------

5.1.11. O pagamento voluntário das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, 3.^a prestação, foi efectuado em 29/11/2013.

5.1.12. A Requerente apresentou, em 18/04/2013 e em 28/11/2013, respectivamente, reclamações graciosas contra os actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012, requerendo a anulação dos mesmos.

5.1.13. Em 18/12/2013, a Requerente foi notificada do projecto de indeferimento total do pedido formulado nas reclamações graciosas identificadas em 5.1.12.

5.1.14. Em 31/12/2013, o prédio objecto dos autos foi reavaliado, passando a constar como VPT, até à data, o montante de € 957.240,00.

5.1.15. Posteriormente, a Requerente apresentou, em 02/01/2014, audiência prévia no âmbito do projecto de indeferimento das reclamações graciosas dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012, requerendo a anulação dos mesmos.

5.1.16. Em 15/01/2014, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do pedido formulado nas reclamações graciosas identificadas em 5.1.12.

5.1.17. Em 15/02/2014, a Requerente apresentou recurso hierárquico contra os actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2012, requerendo a anulação dos mesmos.

5.1.18. Em 09/01/2015, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento do recurso hierárquico identificado em 5.1.16.

5.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

6. O DIREITO

A questão a decidir consiste em saber se os atos tributários de liquidação de Imposto do Selo são ilegais, por errónea interpretação e aplicação da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral, aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ao se considerar que o valor patrimonial tributário (“VPT”) de um prédio urbano constituído em regime de propriedade total, com andares ou divisões de utilização independente afetos a habitação que, releva para efeitos de incidência daquela verba é constituído pelo valor resultante do somatório do valor patrimonial tributário (VPT) imputado a cada um daqueles andares ou divisões. Mais, se as liquidações do Imposto do Selo padecem, ainda, do vício de inconstitucionalidade, por violação dos princípios da legalidade, da igualdade fiscal, da justiça e da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-fiscal.

Sobre esta matéria é já abundante a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e a jurisprudência arbitral nos processos n.º 245/2014-T, 152/2015-T e 021/2015-T, cuja jurisprudência arbitral acompanhamos.¹

Conforme decorre da factualidade assente, a AT liquidou Imposto do Selo por considerar que o VPT do prédio urbano constituído em regime de propriedade total, é superior a € 1.000.000,00, atendendo ao somatório do VPT de cada um dos 10 andares ou divisões com utilização independente afetas a habitação, que compõem o referido prédio.

Senão vejamos.

¹ Cfr. ANDREIA GABRIEL PEREIRA, “As «Casas de Luxo» e o Imposto do Selo. Comentário ao acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (2.ª Secção), de 5 de Fevereiro de 2015, proferido no processo n.º 0993/14, Relator Cons. Francisco Rothes”, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, N.º 4, Julho de 2015, pp. 235 e ss.

O artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro procedeu ao aditamento à Tabela Geral da Verba n.º 28, com a redação seguinte (na sua versão originária):

“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 afetação 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 %.”

Dispondo o n.º 1 do artigo 6.º da Lei em apreço quanto ao ano de 2012 que, *“o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;”*.

À data dos factos, são assim pressupostos de incidência da Verba 28.1 da Tabela Geral os prédios urbanos, com afetação habitacional, cujo VPT constante da matriz e utilizado para efeitos de liquidação de IMI, seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, por referência à verba 28 da Tabela Geral veio, ainda, estabelecer várias alterações ao Código do Imposto do Selo, designadamente, quanto à sua liquidação e pagamento, remetendo expressamente para as regras previstas no Código do IMI² com as devidas adaptações, prevendo-se igualmente no n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo que, *“Às matérias não reguladas no presente Código*

² Cfr. artigo 23.º, n.º 7, artigo 44.º, n.º 5, artigo 46.º, n.º 5 e artigo 49.º, n.º 3 do Código do Imposto do Selo.

respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”.

Da análise às referidas normas, verifica-se, assim, o conceito de “prédio com afetação habitacional” previsto na já mencionada Verba n.º 28, n.º 1 da Tabela Geral não se encontra definido no Código do Imposto do Selo, nem na citada Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, nem tão pouco no Código do IMI, cujas normas são de aplicação subsidiária, atento o disposto no n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo.

Sobre esta questão, já se pronunciou o tribunal arbitral na decisão proferida no processo n.º 53/2013-T, que aqui acompanhamos, ao entender que um “prédio com afetação habitacional” terá *“de ser um prédio que já tenha efetiva afetação a esse fim”*.

É, pois, inequívoco que um prédio em propriedade total ou em regime de propriedade vertical constitui um prédio urbano, nos termos do disposto no n.º 1 dos artigos 2.º e 4.º do Código do IMI, aplicáveis subsidiariamente, sendo certo também que, quer para efeitos de incidência da Verba 28.1 da Tabela Geral, quer para efeitos de classificação de prédios urbanos ³, o legislador não faz distinção entre prédios constituídos em propriedade vertical e em regime de propriedade horizontal (tal como mencionado nas decisões arbitrais proferidas nos processos n.º 50/2013-T e n.º 132/2013-T), sendo pressuposto tributário da Verba 28.1 da Tabela Geral os prédios urbanos que efetivamente já estão afetos a habitação, porquanto o que releva é a utilização efetiva e atual de cada um dos prédios.

Qual será então o valor patrimonial tributário relevante no caso de prédios urbanos em regime de propriedade total composto por andares ou divisões suscetíveis de utilização independente com “afetação habitacional”, para efeitos de incidência da Verba 28.1 da Tabela Geral?

³ Cfr. artigo 6.º do Código do IMI (também de aplicação subsidiária).

Conforme resulta da própria Verba 28.1 da Tabela Geral (na sua redação originária) e do n.º 1 do artigo 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, o Imposto do Selo incidirá o VPT utilizado para efeitos de IMI.

Vejamos, assim, qual o VPT utilizado para efeitos de IMI.

Ora, o VPT de cada prédio é determinado nos termos do artigo 38.º e seguintes do Código do IMI, em conformidade com o preceituado no n.º 1 do artigo 7.º do Código do IMI. No caso de um prédio em regime de propriedade total ou vertical, cada andar ou divisão com utilização independente que o integra é igualmente sujeito a avaliação, sendo-lhe atribuído um valor patrimonial tributário a cada um daqueles andares ou divisões, em conformidade com o disposto nos artigos 12.º e 38.º do Código do IMI.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 12.º do Código do IMI estabelece que *“as matrizes prediais são registos de que constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identificação dos proprietários (...)”*, preceituando, ainda, o seu n.º 3 que, *“Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”*, e, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 119.º do Código do IMI, é sobre aquele valor patrimonial separadamente considerado que será apurado e liquidado o IMI em relação a cada andar ou parte com utilização independente que integram um prédio urbano em regime de propriedade vertical ou total, atenta a autonomia de cada uma daquelas unidades.

Como afirmam SILVÉRIO MATEUS e CORVELO DE FREITAS ⁴, *“Um outro aspeto que deve ser evidenciado na matriz tem a ver com a necessidade de fazer relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuído a cada uma das suas partes, funcional e economicamente independentes.*

⁴ *“Os Impostos sobre o Património Imobiliário e O Imposto do Selo, Comentados e Anotados”*, págs. 159 e 160.

Nestes casos, a inscrição matricial não só deve fazer a referência a cada uma destas partes como deve fazer referência expressa ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas. Um exemplo que pode ilustrar esta situação é o caso de um prédio urbano, não constituído em regime de propriedade horizontal e que seja composto por vários andares. (...) Porém, como cada uma destas unidades pode ser objeto de arrendamento ou de outra qualquer utilização por parte do respetivo titular, a matriz deve evidenciar essas unidades e deve ser atribuído valor patrimonial a cada uma delas.” [sublinhados nossos].

Tal como evidenciado na decisão arbitral proferida no processo n.º 194/2014-T, que também acompanhamos, “o Código do IMI consagra, quer quanto à inscrição matricial e discriminação do respetivo valor patrimonial tributário, quer quanto à liquidação do imposto, a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente e a segregação/individualização do VPT relativo a cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente.

Assim a cada prédio, nos termos conceptualmente definidos pelo artigo 2.º do CIMI, corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 82.º do CIMI) mas, segundo o nº 3 do art. 12.º do mesmo Código, referente ao conceito de matriz predial (...), “cada andar ou andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário (...).

Ou seja, a regra é a autonomização, a caracterização como “prédio” de cada parte de um edifício, desde que funcional e economicamente independente, susceptível de utilização independente, de acordo com o conceito de prédio definido logo no nº 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fração (de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência) desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica.”.

Tendo presente que à luz do Código do IMI, os andares ou divisões com utilização independente que compõem um prédio urbano em regime de propriedade total ou vertical são tributados autonomamente, uma vez que o IMI é liquidado individualmente sobre o VPT atribuído a cada daqueles andares ou divisões com utilização independente, atenta a relevância da sua autonomia, necessariamente, os princípios e as regras terão de ser os mesmos em sede de Imposto do Selo (mormente, no que se preceitua quanto à inscrição na matriz e liquidação de IMI), quer por assim o impõe a Verba 28.1 da Tabela Geral *in fine*, quer por aplicação subsidiária, por força do disposto no n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo.

Consequentemente, e, no pressuposto que o legislador em causa “*consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados*” (cfr. o preceituado no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil (“CC”), por remissão do artigo 11.º da LGT), só estão abrangidas pela norma de incidência da Verba 28.1 da Tabela Geral os andares, partes ou divisões com utilização independente com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Assim, e conforme referido na decisão arbitral proferida no processo n.º 132/2013-T, “*O critério uniforme que se impõe é, assim, o que determina que a incidência da norma em causa apenas tenha lugar quando alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente de prédio em propriedade horizontal ou total com afetação habitacional, possua um VPT superior a € 1.000.000,00*” e não quando este valor resulta do somatório do VPT imputado a cada andar ou divisão com utilização independente.

Tal como mencionado, igualmente, na decisão arbitral proferida no processo n.º 50/2013-T, “*O critério pretendido pela AT, de considerar o valor do somatório dos VPT atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, com o argumento do prédio não se encontrar constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra sustentação legal e é contrário ao critério que resulta aplicável em sede de CIMI e, por remissão, em sede de IS.*”

Ao que acresce o facto da própria lei estabelecer expressamente, na parte final da verba 28 da TGIS, que o IS a incidir sobre os prédios urbanos de valor igual ou superior a €1.000.000,00 – “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI.”.

Por todo o exposto, não se pode concordar com o entendimento da AT.

De facto, se é a própria norma disposta na Verba 28.1 da Tabela Geral *in fine* que determina que o Imposto do Selo incide “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”, o que releva para efeitos de incidência tributária é o valor patrimonial tributário individualizado para cada uma das partes, andares ou divisões com utilização independente sobre o qual é liquidado o IMI anualmente, ou seja, a liquidação do Imposto do Selo obedece às regras previstas no Código do IMI, por remissão expressa da mencionada Verba 28 da Tabela Geral e do n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo.

Tanto assim é que, a AT para liquidar a Verba 28.1 da Tabela Geral, sob exame, parte de cada um daqueles andares ou divisões com utilização independente, fazendo incidir a respectiva taxa sobre o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma daquelas divisões com afetação habitacional, de acordo com as normas do Código do IMI, para depois somar aquele valor patrimonial tributário.

A interpretação no sentido de que o que releva na norma de incidência da Verba 28.1 da Tabela Geral é o VPT imputado a cada das partes autónomas, andares ou divisões com utilização independente com afetação habitacional e não o valor resultante da soma daqueles valores patrimoniais tributários é a que resulta igualmente da sua *ratio legis*, conforme impõe o n.º 1 do artigo 9.º do CC, aplicável por força do disposto no artigo 11.º da LGT.

Com efeito, na apresentação e discussão da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (disponível no Diário da Assembleia da República DAR, I Série n.º 9/XII/2012, de 11-10-2012) na Assembleia da República, o Secretário de Estado de Assuntos Fiscais, declarou o seguinte:

“É a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. 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. Com a criação desta taxa adicional, o esforço fiscal exigido a estes proprietários será significativamente aumentado em 2012 e em 2013” [sublinhados nossos].

A este propósito, acompanhamos a decisão arbitral proferida no processo n.º 50/2013-T ao referir que *“O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a € 1.000.000,00, sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00.*

Isso mesmo se conclui da análise da discussão da proposta de lei n.º 96/XII na Assembleia da República, disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de outubro de 2012.

A fundamentação da medida designada por “taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta, pois, na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros”.

Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”.

Assim, e de acordo com a factualidade assente, o VPT de cada um dos 10 andares ou divisões com utilização independente afetos a habitação, que integram o prédio constituído em propriedade total, e, que foi determinado segundo as regras do Código do IMI, é inferior a € 1.000.000,00, não estando assim reunidos os pressupostos de tributação da Verba 28.1 da Tabela Geral.

Pelo que, os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, objeto do presente processo de pronúncia arbitral, no montante total de € 16.330,20, padecem do vício de violação do disposto na Verba 28.1 da Tabela Geral e do n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo, por erro sobre os seus pressupostos de direito, declarando-se assim a ilegalidade daqueles atos de liquidação, com a conseqüente anulação dos mesmos.

Com efeito, fica assim prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente, nomeadamente, o alegado vício de inconstitucionalidade, por ter sido declarada a ilegalidade das liquidações supra identificadas, por vício substantivo que impede a renovação dos actos, assegurando-se eficazmente a tutela dos direitos da Requerente, de harmonia com o preceituado no artigo 124.º do CPPT⁵.

7. DECISÃO

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais as liquidações de Imposto do Selo, constantes dos identificados documentos de cobrança, com todas as consequências legais;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios;

⁵ Subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

- c) Condenar a AT a restituir à Requerente o Imposto do Selo indevidamente pago, no montante de € 16.330,20;
- d) Condenar a AT em custas.

8. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 16.330,20 (dezasseis mil trezentos e trinta euros e vinte cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

9. CUSTAS

Custas a suportar pela AT, no montante de € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 26 de Outubro de 2015

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

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.