

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 282/2015-T

Tema: IS - verba 28 da TGIS; propriedade total

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 4 de Maio de 2014, A..., com o NIF..., residente na Rua ..., nº..., Lisboa, veio ao abrigo da alínea a) do artigo 2º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, e da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade e anulação dos actos de liquidações de Imposto do Selo (IS) referentes ao ano de 2013 (notas de liquidação nºs..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., documentos nºs 1 a 10, juntos com o Pedido).
2. No Pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro, tendo sido, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, designada como árbitro único a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.
3. O tribunal arbitral ficou constituído em 20 de Julho de 2015.
4. Em 29 de Setembro de 2014, a Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) veio apresentar Resposta, requerendo dispensa de produção de prova testemunhal, da realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT assim como da apresentação de alegações escritas.
5. Não tendo havido oposição por parte da Requerente, foi decidido pelo tribunal a dispensa de reunião do artigo 18º do RJAT assim como apresentação de alegações escritas, indicando-se como data limite para prolação da decisão o dia 10 de Janeiro de 2015.

6. O Pedido de Pronúncia

A Requerente sustenta, em síntese:

- É proprietária de um prédio urbano situado na Rua ..., nº ... a..., , em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da ..., e que não se encontra constituído em propriedade horizontal.
- A AT emitiu com referência a 2013, 10 liquidações de Imposto de Selo, referentes aos vários andares ou fracções do referido imóvel, verificando-se que nenhum desses “andares” ou “fracções” tem um valor patrimonial tributário (VPT) igual ou superior a € 1.000.000,00 embora a soma dos andares ou fracções atinja um valor superior a € 1.000.000,00.
- As liquidações foram feitas ao abrigo da verba 28 e 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo que prevê a tributação sobre a “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 (euros) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”.
- Verifica-se que a taxa prevista na verba 28 da TGIS é aplicada sobre um VPT inferior a €1.000.000,00, porque nenhuma das fracções tem um valor patrimonial igual ou superior a esse montante, existindo ilegalidade por falta de um dos pressupostos legais.
- Em sede de reclamação graciosa apresentada pelo requerente, a AT entende que nas situações do prédio em causa, não constituído em propriedade horizontal, haveria que somar os valores patrimoniais dos vários andares e se essa soma – como é o caso – for superior a €1.000.000,00 há lugar a aplicação da verba 28 da TGIS.
- O art. 67º, nº 2 do CIS diz que “às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI” e o artigo 12º, nº 3, do CIMI estabelece 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”, ou seja, segundo este Código cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é um prédio autónomo no plano fiscal, sendo indiferente se o prédio está ou não constituído em propriedade horizontal.
- Por isso a AT efectua nesses casos uma avaliação de cada parte ou andar atribuindo um

VPT a cada um e liquidando tantos IMI(s) quantas as fracções ou andares, incidindo cada IMI sobre o respectivo VPT da fracção ou andar.

- Não existindo no Código do Imposto do Selo qualquer regra específica ou própria quanto às fracções ou andares de um prédio não constituído em propriedade horizontal deve recorrer-se, nos termos do art. 67º, nº 2, às regras do CIMI tributando andar a andar ou fracção a fracção, que é de resto o que a AT faz ao aplicar o art. 28º da Tabela, já que a liquidação incide sobre cada uma das fracções ou andares e sobre o respectivo VPT, quando nenhum deles ultrapassa € 1.000.000,00.
- É atentatório do princípio da igualdade que dois prédios rigorosamente iguais sejam tributados de diferente forma só porque num deles houve constituição de propriedade horizontal e em outro não, tal como reconhece diversa jurisprudência arbitral tributária.
- As liquidações em causa que devem ser declaradas ilegais referem-se ao ano de 2013, a pagar em três prestações, atingindo o montante total de € 10.072,38.

7. A Resposta

A Requerida respondeu, em síntese:

- a) De acordo com a noção de prédio contida no artigo 2.º do CIMI só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios (n.º 4 do artigo 2.º), pelo que encontrando-se o prédio em regime de propriedade total não existem fracções autónomas a que a lei fiscal possa atribuir a qualificação de prédio;
- b) Para efeitos de IMI e de imposto selo, por força da redacção da referida verba, a Requerente não é proprietária de 10 fracções autónomas mas de um único prédio;
- c) A propriedade horizontal é um regime jurídico específico de propriedade previsto nos artigos 1414.º e seguintes do Código Civil que regulam a constituição e regras sobre direitos e encargos dos condóminos, consagrando um regime mais evoluído de propriedade, pelo que para efeitos de liquidação do imposto do selo o intérprete e aplicador da lei fiscal não pode aplicar, por analogia, o mesmo regime da propriedade horizontal à propriedade total;
- d) Nem existe qualquer lacuna a colmatar por analogia, havendo que aplicar os artigos 11º da LGT e 10º do Código Civil;

- e) O CIMI, para o qual a verba 28º da TGIS remete, prevê que no regime da propriedade horizontal as fracções constituem prédios; não estando o prédio submetido ao regime da propriedade horizontal as fracções são, juridicamente, partes susceptíveis de utilização independente sem que haja partes comuns;
- f) Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes susceptíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a esta materialidade avaliando estas partes individualmente, nos termos do art. 12º, nº 3, do C.I.M.I., pelo que cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, mas na mesma matriz, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte;
- g) Os andares ou divisões independentes, avaliados nos termos do artigo 12.º, nº 3, do CIMI, são considerados separadamente na inscrição matricial, contendo o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI, tal como acontecia no corpo do art. 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (C.C.P.I.A.), que dispunha que cada habitação ou parte de prédio era tomada automaticamente para efeitos de determinação do rendimento colectável sobre o qual deva incidir a liquidação, mas, segundo o mesmo Código, o rendimento colectável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica;
- h) A inscrição matricial deve fazer referência a cada uma das partes e também ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas, apurado separadamente nos termos dos artigos 37º e seguintes do CIMI, sem que a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões seja afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente;
- i) O prédio não deixa de ser apenas um, não sendo as suas partes distintas juridicamente equiparáveis às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal e, sem prejuízo do regime de compropriedade quando for o caso, a sua titularidade não pode ser atribuída a mais de um proprietário;

- j) O facto de o IMI ser apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta a aplicação da verba 28º, nº 1, da TGIS porque o facto determinante da aplicação dessa verba é o valor patrimonial total do prédio e não o de cada uma das suas parcelas separadamente;
- k) A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados e, apesar da constituição da propriedade horizontal implicar uma mera alteração jurídica do prédio sem nova avaliação, o legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que tal discriminação seja necessariamente considerada arbitrária, podendo até ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal;
- l) A inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma por matriz mas consta de uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade;
- m) Segundo a verba 28.1. da TGIS o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto será, necessariamente, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda quando susceptíveis de utilização independente;
- n) Outra interpretação violaria 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);
- o) É 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 andar a andar ou andar ou divisão a divisão, e não globalmente;
- p) Em conclusão, os actos tributários impugnados, em termos de substância, não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

8. Questão decidenda

A questão jurídica fundamental a decidir consiste em saber se o âmbito da incidência do Imposto do Selo previsto na Verba 28 da TGIS inclui os prédios urbanos não constituídos

em propriedade horizontal mas integrados por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional, quando o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas partes distintas é inferior ao valor de € 1.000.000,00, embora o conjunto das unidades independentes afectas a habitação atinja um total de VPT igual ou superior a esse montante.

9. Saneamento

O tribunal arbitral colectivo é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, al. a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT) e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não padece de qualquer nulidade nem foram suscitadas pelas partes quaisquer excepções que obstem à apreciação do mérito da causa, pelo que se mostram reunidas as condições para a prolação da decisão arbitral.

II Fundamentação

10. Factos provados

Considera-se provado que:

10.1. O Requerente, A..., é proprietário do prédio urbano situado na Rua..., n.ºs ... a..., ...-..., em Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ... da freguesia da..., (artigo 10º do Pedido de pronúncia, artigo 1º da Resposta e informação da AT, datada de 5 de Janeiro de 2014, no processo de reclamação graciosa (documento 11 junto com o Pedido, cujo teor se dá como reproduzido).

10.2. O prédio objecto dos autos compõe-se de quinze (15) divisões ou partes susceptíveis de utilização independente sendo dez (10) destinadas a habitação (artigo 2º da Resposta e Doc. nº 11 junto com o Pedido).

10.3. A soma dos valores patrimoniais das quinze divisões referidas no número anterior é de € 1.253.020,00 e os dez andares ou divisões classificados como afectos a habitação, em número de dez, totalizam o valor patrimonial total de €1.007.200,00 (artigos 3º e 4º da Resposta e informação prestada na reclamação graciosa, p. 4).

10.4. Os valores patrimoniais tributários de cada uma das divisões com utilização independente e afectas a habitação, determinados segundo o CIMI, no ano de 2013, são: €97.370,00 (U-...-1D); €105.830,00 (U-...-1E); €97.370,00 (U-...-2D); €105.830,00 (U-...-2E); €97.370,00 (U-...-3D); € 105.830,00 (U-...-3E) e €97.370,00 (U-...-4D); € 105.830,00 (U-...-4E); €105.830,00 (U-...-5D) e €88.570,00 (U-...-5E) (Documentos 1 a 10 juntos com o Pedido).

10.5. O Requerente foi notificado de liquidações, datadas de 17 de Março de 2014, de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, referentes ao ano de 2013, relativamente às divisões afectas à habitação, a pagar em três prestações, segundo o art. 120º do CIMI (Documentos de cobrança juntos com o Pedido e Informação da AT, no processo de reclamação, doc. 11 junto com o Pedido).

10.6. As notificações das liquidações referidas no número anterior identificam as importâncias correspondentes à 1ª prestação do imposto liquidado, a pagamento em Abril de 2014, nos montantes, respectivamente, de € 324,58, € 352,78, € 324,58, € 352,78, € 324,58, € 352,78, € 324,58, € 352,78, € 352,78 e € 292,24 (documentos com os números 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...) (Documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido).

10.7. Os documentos de cobrança indicam como valor patrimonial do prédio sujeito a imposto € 1.007.200,00 correspondente ao valor total das dez divisões afectas a habitação e que a liquidação do Imposto do Selo, efectuada em 17 de Março de 2014, teve como fundamento a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aplicando-se a taxa de 1% ao valor do VPT de cada uma das divisões, o que conduz a montantes de colecta de € 973,70 (1D); €1.058,30 (1E), € 973,70 (2D); €1.058,30 (2E), € 973,70 (3D); €1.058,30 (3E), € 973,70 (4D); €1.058,30 (4E), € €1.058,30 (5D), €885,70 (5E) (Documentos de cobrança juntos com o Pedido).

10.8. Contra as liquidações referidas nos números anteriores, o Requerente apresentou reclamação graciosa, que deu origem ao processo número ... 2014..., e que veio a ser

indeferida por despacho de 28 de Janeiro de 2015, proferido sobre informação da Divisão de Justiça Administrativa, da Direcção de Finanças de Lisboa, e notificado ao Requerente em 2 de Fevereiro de 2015 (Documento nº 11 junto com o Pedido).

10.9. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD em 4 de Maio de 2014.

11. Factos não provados

Não há factos não provados relevantes para a decisão do caso dos autos.

12. Fundamentação da prova

A prova fixada baseou-se nas peças juntas pela Requerente – o Pedido de pronúncia arbitral e os onze documentos juntos com o pedido – e na Resposta da Requerida, que não juntou processo administrativo limitando-se a remeter para o despacho final de indeferimento da reclamação graciosa.

13. Apreciação de direito

13.1. A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS)

13.1. 1. Regime aprovado pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro

A questão fundamental de direito, controvertida nos presentes autos, consiste em saber se no caso de prédios em propriedade total, com andares ou divisões de utilização independente mas não constituídos em regime de propriedade horizontal, o VPT a considerar para efeitos de incidência de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS deve corresponder ao VPT de cada andar ou divisão com e afectação habitacional e utilização independente ou à soma dos VPT correspondentes aos andares ou divisões de utilização independente com afectação habitacional.

Ou seja, há que decidir se o VPT relevante como critério de incidência do imposto é o correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído às diferentes partes ou andares (VPT global) ou, antes, o VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais.

Esta questão já foi apreciada em muitos processos no âmbito da Arbitragem Tributária¹, não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada quanto à conclusão das decisões proferidas².

A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo (CIS), foi aditada pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo:

“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 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%.”

Segundo resulta das alterações ao Código do Imposto do Selo introduzidas pelo artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, o Imposto do Selo previsto na verba 28 da TGIS incide sobre uma situação jurídica (nº 1 do artigo 1º e nº 4 do artigo 2º do CIS), em que os respectivos sujeitos passivos são os referidos no artigo 8.º do CIMI (nº 4 do art. 2º do CIS), aos quais cabe o encargo do imposto (alínea u) do nº 3 do artigo 3º do CIS).

O CIS, na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º, nº 6 (“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”), quer no artigo 23º, nº 7 (“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

¹ Sobre a aplicação da verba 28 da TGIS no caso de prédios em propriedade total/vertical, encontra-se já publicitado um elevadíssimo número (quase duas centenas) de decisões no *site* de jurisprudência tributária do CAAD.

CIMI”), em conjugação com o art. 1º do CIMI, considera o prédio em si como o facto tributário (a situação que desencadeia a tributação) desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Selo, independentemente do número de sujeitos passivos, possuidores (enquanto proprietários, usufrutuários ou superficiários) dos bens em causa.

O disposto na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, quanto à nova verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo, entrou em vigor no dia seguinte à publicação da lei, ou seja, 30 de Outubro de 2012³.

13.1.2. O conceito de prédio utilizado na verba 28 da TGIS

O conceito de “prédios com afectação habitacional” utilizado na verba 28.1 não se encontra expressamente definido em qualquer disposição do CIS nem no CIMI, diploma para que remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS.

No caso dos autos, o prédio em propriedade total (edifício com os nºs 119 a 133 de uma rua) compõe-se de quinze (15) divisões ou partes susceptíveis de utilização independente sendo dez (10) destinadas a habitação. Os valores patrimoniais tributários destas dez divisões afectas a habitação oscilam entre € 88.570,00 e € 105.830,00, totalizando o montante de € 1.007.200,00.

Está em causa o exacto sentido do segmento "valor patrimonial considerado para efeitos de IMI", constante da norma de incidência do imposto do selo no corpo da verba 28 da TGIS: no caso de prédios em propriedade total mas com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional, o VPT relevante corresponde à soma do VPT das diversas divisões/andares com afectação habitacional, considerado um único prédio, como pretende a AT, ou o que há que ter em conta é o VPT de cada um dos respectivos andares ou divisões autónomas com a referida afectação habitacional, como defende a Requerente?

² Reproduz-se, em grande parte, o texto da decisão proferida no âmbito do CAAD, no processo nº 194/2014-T julgado por colectivo com participação da signatária.

³ O artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, prevê disposições transitórias por virtude das quais, nesse primeiro ano de vigência, ou seja, 2012, mas, estando em causa nos autos o ano de 2013, estas disposições não têm aplicação.

Ora o referido segmento (*valor patrimonial considerado para efeitos de IMI*) está integrado num texto que define como objecto de incidência do imposto do selo a “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 - (...)**” (*bold nosso*).

Como tem sido repetidamente invocado e admitido, o Código do IMI consagra, quer quanto à inscrição matricial e discriminação do respectivo 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 ⁴.

Assim, a cada prédio corresponde um único artigo na matriz (nº 2 do artigo 82º do CIMI) mas, segundo o nº 3 do art. 12.º do mesmo Código, referente ao conceito de matriz predial (registo do prédio, sua caracterização, localização, VPT e titularidade), “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina o respectivo valor patrimonial tributário”, não se tomando como referência o somatório dos valores patrimoniais atribuídos às partes autónomas de um mesmo prédio mas o valor atribuído a cada uma delas individualmente considerado.

⁴ “Um outro aspecto que deve ser evidenciado na matriz tem a ver com a necessidade de fazer relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, funcional e economicamente independentes. Nestes casos, a inscrição matricial não só deve fazer referência a cada uma das partes como deve fazer referência expressa ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas” (Silvério Mateus e Freitas Corvelo, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário e o Imposto do Selo, Comentados e Anotados*, Engifisco, Lisboa 2005, pags.159 e 160). E diziam ainda os mesmos autores (*ibidem*, p.160): “Esta autonomização das partes autónomas de um prédio, aplicável sobretudo aos prédios urbanos, justificava-se no âmbito da antiga Contribuição Predial em que o rendimento colectável correspondia à renda ou valor locativo de cada uma dessas componentes, continuou a justificar-se no caso da Contribuição Autárquica em que o valor patrimonial tinha subjacente a renda efectiva ou potencial e continua a ser pertinente em sede do IMI, dado que os factores de valorização previstos nos artigos 38º e seguintes podem não ser os mesmos para todas essas componentes (...) o facto de um prédio estar ou não arrendado continua a ter relevância para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário quer para efeitos de IMI quer para IMT (vd. Artigo 17º do DL 287/2003)” (referiam-se à redacção original “regime transitório para prédios urbanos arrendados”, norma a rever, segundo o seu nº 5, quando se procedesse a revisão da lei do arrendamento urbano, o que aconteceu com a Lei nº 6/2006, de 27/02).

Quanto à liquidação do IMI - aplicação da taxa à base tributável - o art. 119.º, n.º1, do CIMT dispõe que “o competente documento de cobrança” contém a “discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta (...)”.

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 ⁵, de acordo com o conceito de prédio definido logo no n.º 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fracção (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 colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica (apresentação e sublinhado nossos). ⁶

⁵ Sobre este aspecto, e na linha do comentário citado na nota anterior, veja-se a fundamentação contida na decisão do processo nº248/2013-T: “A autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se com razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no art. 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano.” Aí se menciona também o n.º 1 do art. 15.º-O, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11 (prevendo que a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos, é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja objecto da referida avaliação) como confirmando a individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas dos prédios urbanos.

⁶ Como observado na decisão do processo arbitral nº132/2013-T: “As normas (...) elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.”

Assim, quando o nº 4 do artigo 2º dispõe que “Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”, não consagra propriamente um regime excepcional ou especial para os prédios em propriedade horizontal.

Afinal, cada edifício em propriedade horizontal (artigo 92º) tem apenas uma só inscrição matricial (nº 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (nº 2) e a autonomia matricial concretiza-se na atribuição a cada uma das fracções autónomas, pormenorizadamente descrita e individualizada, de uma letra maiúscula, segundo a ordem alfabética (nº 3). Esta parece ser a especificidade dos edifícios em propriedade horizontal.

Mas nos outros casos, de prédios em propriedade vertical ou total, as divisões ou andares com utilização independente autonomia mas sem o estatuto de propriedade horizontal, a matriz também consagra a autonomia tributária evidenciando as diferentes unidades com indicação do tipo de piso/andar.

Assim, a afirmação da Requerida no sentido de as requerentes serem, para efeitos de IMI e de Imposto do Selo, por força da redacção da verba 28.1, proprietários não de 15 fracções autónomas mas de um único prédio (*artigo 18º da Resposta*) não é suficiente para tornar irrelevante a autonomia económica e fiscal que acima verificámos encontrar-se consagrada no CIMI no caso de divisões ou andares susceptíveis de utilização independente, sem estatuto de propriedade horizontal, integrados em edifícios em propriedade total.

Nem é aceitável a argumentação que tem vindo a ser apresentada pela AT baseada na consagração civilística da propriedade horizontal, vislumbrando na tributação prevista na verba 28 da TGIS um intuito legislativo ao desenvolvimento da figura, até como *instrumento de coerência fiscal* (*arts. 43º a 46º da Resposta*).

Com efeito, não existem, nem no texto normativo nem no processo legislativo que levou à aprovação da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, elementos que permitam identificar e

legitimar uma finalidade (extra-fiscal ou fiscal) no sentido defendido pela Requerida. Antes parece que tal discriminação, inesperada, se arriscaria a violar o princípio da confiança jurídica...

Também não colhe a argumentação da Requerida quando invoca o regime consagrado no CCPIA, em que o “rendimento colectável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica” (*art. 30º da Resposta*).

É que a Contribuição Predial, cujo regime jurídico foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 45106, de 1 de Julho de 1963, era um imposto sobre o rendimento⁷, incidia sobre os rendimentos dos prédios (*art. 1º do CCPIA*)⁸, enquanto na Reforma Fiscal de 1988/89, os rendimentos prediais passaram a ser tributados no âmbito dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas (Códigos do IRS e do IRC), introduzindo-se a distinção entre a tributação dos rendimentos prediais e a tributação dos valores patrimoniais, esta efectuada no âmbito da Contribuição Autárquica⁹.

Tudo dito, não se encontra razão para, em matéria de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, dar às fracções de prédios em “propriedade vertical”, dotadas de autonomia, tratamento diferente do concedido aos prédios em propriedade horizontal, quando em qualquer dessas situações o IMI é aplicado ao valor patrimonial evidenciado na matriz para cada uma das unidades autónomas.

⁷ Por todos, Carlos Pamplona Corte-Real, Curso de Direito Fiscal, in CTF nº 268/270, Abril-Junho, 1981, p. 205.

⁸ Incidia sobre o valor das rendas dos prédios arrendados (*art. 113º*) e quanto aos não arrendados sobre o valor estimado, valor locativo (*art. 125º*). Os rendimentos dos prédios eram ainda objecto de incidência do imposto complementar secção A e secção B, imposto pessoal, que recaía sobre o rendimento global das pessoas singulares e pessoas colectivas (*artigos 3º e 84º*, do Código do Imposto Complementar aprovado pelo DL nº 45399, de 30 de Novembro).

⁹ Cf. nº 1 do preâmbulo do Código da Contribuição Autárquica, aprovado pelo Decreto-Lei nº 442-C/88, de 30 de Novembro. A C.A. imposto passa a incidir sobre o valor tributável dos prédios (*art. 1º do CA*) que é o seu valor patrimonial (*art. 7º do CA*). Com a Reforma da Tributação do Património, aprovada pelo DL 287/2003, de 12/11, o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, o IMI incide sobre “o valor patrimonial tributário dos prédios” (*art.1º*) determinado por avaliação (*art. 14º*).

13.2. A *ratio legis* da verba 28 e 28.1 da TGIS

A interpretação acima sustentada, decorrente da análise da letra da lei e sua inserção no conjunto de outras normas tributárias aplicáveis, é a mais consonante com o espírito das alterações legislativas introduzidas pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Como já foi evidenciado em outras decisões arbitrais, “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” (...). “A fundamentação da medida designada por *“taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”* assenta 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.”¹⁰

Atenta a finalidade legislativa, conclui-se ainda que a detenção de fracções em propriedade total ou vertical não revela uma maior capacidade contributiva do que se se encontrassem constituídas sob a forma de propriedade horizontal.

¹⁰ Excertos da Decisão no processo nº 50/2014-T, referindo também a Decisão Arbitral no processo nº 48/2013-T, quanto à análise da discussão da proposta legislativa na Assembleia da República.

Pelo contrário, na maioria dos casos, como evidenciado pela Decisão Arbitral nº 50/2013, “muitos dos prédios existentes em propriedade vertical são antigos, com uma utilidade social inegável, pois em muitos casos acolhem moradores com rendas módicas e mais acessíveis, fatores que necessariamente devem ser tidos em conta.”

Também a análise por este prisma confirma a correcção da interpretação de que a verba 28 da TGIS não abrange cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do respectivo somatório resulta um VPT superior ao que prevê a mesma verba.

Tal como decidido em outros processos arbitrais, este tribunal entende que no tocante à data da constituição da obrigação tributária, conexão fiscal, determinação da base tributável, liquidação e pagamento do imposto do selo em causa, são aplicáveis as correspondentes regras do CIMI, por remissão expressa dos arts. 5.º, n.º1, alínea u), 4.º, n.º 6, 23.º, n.º 7, 44.º, n.º 5, 46.º, n.º 5 e 49.º, n.º 3, do CIS.

Sujeitar ao novo imposto do selo partes autónomas sem o estatuto jurídico de propriedade horizontal e não sujeitar nenhuma das fracções habitacionais se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal constituiria violação do princípio constitucional da igualdade, tratando situações iguais de forma diferente.

Assim como não se pode desconhecer a incoerência, em termos de tributação de património, do diferente tratamento dado a detentores de fracções concentradas num mesmo prédio ou dispersos por prédios diferentes, tributadas no primeiro caso e não tributadas no segundo, ainda que em qualquer das situações o montante total dos VPT respectivos atingisse o valor de 1 milhão de euros.

Assim, o presente tribunal arbitral conclui que as liquidações de Imposto do Selo, efectuadas com base na verba 28/28.1 da TGIS, relativas a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, propriedade da Requerente, objecto dos presentes autos, estão feridas de ilegalidade, porque os referidos dispositivos legais não podem ser

interpretados no sentido da sua aplicação a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de Euros) não atingindo o VPT de cada um dos ditos andares ou partes esse montante.

Como resulta da factualidade fixada, nenhum dos andares destinados a habitação, do prédio em propriedade vertical objecto deste processo, tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, não estando pois verificado o pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS, com conseqüente ilegalidade dos actos tributários em apreciação.

14. Decisão

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo (verba 28 e 28.1 da Tabela Geral de Imposto Selo) incidentes sobre os prédios identificados nos autos, e referentes a 2013, conforme expresso nos documentos de cobrança identificados com os números notas de liquidação n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014... e 2014..., ordenando-se a anulação do Imposto de Selo liquidado relativamente ao ano em questão, no montante total de € 10.072,38 (dez mil setenta e dois euros e trinta e oito cêntimos), conforme Pedido.
- b) Condenar a Requerida em custas.

15. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 10.072,38 (dez mil setenta e dois euros e trinta e oito cêntimos).

16. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12.º e no n.º 4 do artigo 22.º do RJAT e do n.º 4 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Notifique-se.

Lisboa, 8 de Janeiro de 2016.

A Árbitro

(Maria Manuela Roseiro)