

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 562/2015-T

Tema: IS - Verba 28 da TGIS; propriedade vertical

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda., com sede na Rua..., ..., ..., ... e ..., 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 31/08/2015, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2014, referentes à aplicação da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (Tabela Geral), no valor total de € 20.657,59 (vinte mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e cinquenta e nove cêntimos) a um prédio de que é proprietária.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 22/09/2015, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 17/11/2015 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

17/11/2015, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 14/12/2015 a AT apresentou a resposta, solicitando a dispensa de realização da reunião descrita no artigo 18.º do RJAT.

1.6. Tratando-se de uma questão exclusivamente de direito, o tribunal arbitral em 16/12/2015 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 apresentou alegações escritas, mantendo, no essencial, o constante dos articulados.

1.8. Em 19/01/2016, a AT apresentou alegações escritas, mantendo todo o teor da sua resposta anteriormente apresentada e solicitou, ainda, a junção aos autos de um Acórdão do Tribunal Constitucional, no qual se conclui que a Verba n.º 28 da Tabela Geral, não enferma de nenhuma inconstitucionalidade, inexistindo qualquer violação dos princípios constitucionais conformadores da lei fiscal, especificadamente, dos princípios da igualdade fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

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 officiosamente conhecer.

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 do prédio urbano sito na freguesia de..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo... (...)”;*
- b) *“O (...) identificado prédio urbano em propriedade total é composto pelas seguintes doze divisões e andares suscetíveis de utilização independente, destinadas a comércio e habitação (...)”;*
- c) *“As liquidações de IS em apreço foram emitidas ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.”;*
- d) *“Todavia, não se conforma a Requerente uma vez que a referida verba não é aplicável aos prédios urbanos em propriedade total, com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, que se caracterizem pelo facto de nenhum andar ou divisão ter valor patrimonial tributário igual ou superior a € 1.000.000,00.”;*

- e) “Com efeito, de acordo com a verba 28.1 da TGIS, integram o campo de incidência do IS 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 € 1.000.000,00.»”;
- f) “A taxa de imposto aplicável neste âmbito é de 1% «Por prédio habitacional ou por terreno para construção (...).»” [sublinhado da Requerente];
- g) “A incidência objetiva do IS é assim delimitada pela espécie do prédio – prédio urbano habitacional – e pelo valor patrimonial tributário utilizado para efeito de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) – igual ou superior a € 1.000.000,00 –.”;
- h) “Para determinar com exatidão o sentido e alcance do conceito de “prédio” e ainda do respetivo «valor patrimonial tributário», determinantes da incidência de IS ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, importa atentar nas disposições do Código do IMI, como impõem, desde logo, o artigo 1.º, n.º 6, e o artigo 67.º, n.º 2, ambos do Código do IS.”;
- i) “A jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem entendido uniformemente que o conceito de prédio assenta em três elementos essenciais «(...) 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).»” [sublinhado da Requerente];
- j) “No caso concreto, resulta evidente que os andares e divisões, suscetíveis de utilização independente, que compõem o prédio urbano em apreço configuram, cada um, por si só, um prédio, na aceção do citado artigo 2.º, n.º 2, do Código do IMI.”;

- k) *“De facto, em relação a cada andar e divisão suscetível de utilização independente, estão pois verificados os aludidos elementos essenciais que caracterizam um prédio.”;*
- l) *“(...) conforme se extrai da caderneta predial (...), as divisões e andares que integram o prédio urbano em apreço têm, cada uma delas, uma utilização económica definida – habitacional ou serviços – nos termos do artigo 6.º, n.º 2, do Código do IMI.”;*
- m) *“O valor económico próprio de cada uma das divisões e andares em apreço é tanto mais evidente que o seu destino económico e utilização não é a mesma, tendo umas divisões como destino económico a habitação e outras os serviços (...).”;*
- n) *“Acréscce, neste ponto, que o valor económico de cada uma das divisões e andares é ainda evidenciado pela circunstância de, para cada uma, ter sido determinado um valor patrimonial tributário concreto e autónomo (...).”;*
- o) *“Tomando por base as disposições (...) em sede de IMI, concretamente no que respeita à determinação do valor patrimonial, inscrição matricial e liquidação e cobrança do imposto, o legislador confere o mesmo tratamento a um prédio em propriedade total que a um prédio em propriedade horizontal.”;*
- p) *“De facto, o legislador determina que para cada andar ou divisão seja determinado um valor patrimonial tributário, que seja discriminada a divisão suscetível de utilização independente, e que o imposto seja liquidado e cobrado individualmente sobre cada divisão suscetível de utilização independente, tomando por base aquele valor patrimonial tributário determinado individualmente, tal como sucede com as frações dos prédios constituídos em propriedade horizontal.”;*

- q) *“Daqui se depreende, pois, que o legislador deu prevalência à realidade material face à realidade jurídico-formal.”;*
- r) *“É que, na verdade, em termos materiais não existe diferenças entre um prédio constituído em propriedade horizontal e um prédio em propriedade total constituído por andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.”;*
- s) *“Concluindo, em face de todo o exposto, o prédio que constitui a incidência da verba 28.1 da TGIS é, no caso vertente, cada um dos andares e divisões suscetíveis de utilização independente,”;*
- t) *“E, o valor patrimonial tributário a atender para efeitos de incidência da verba 28.1 da TGIS é o valor patrimonial tributário de cada um dos andares e divisões suscetíveis de utilização independente, porquanto, como se viu, é este o valor utilizado para efeitos de IMI (...)”;*
- u) *“Assim, por outras palavras, à semelhança do que sucede com o IMI, e cujo regime é subsidiariamente aplicável (...), as divisões e andares suscetíveis de utilização independente que compõem um prédio em propriedade total deverão ser consideradas, cada uma, como um prédio, com o seu próprio valor patrimonial tributário, e não o prédio como um todo, considerando como valor patrimonial tributário o somatório daqueles.”;*
- v) *“Pelo que, em suma, o facto tributário para efeitos da verba 28.1 da TGIS é a propriedade de cada um dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.”.*

Doutro modo, sustenta a AT que:

- a) *“À data a Requerente detinha a propriedade plena do prédio urbano em análise, avaliado nos termos do CIMI, no âmbito da avaliação geral aos prédios urbanos,*

- descrito como «prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente», com valor patrimonial tributário (VP) superior a €1.000.000,00.»;*
- b) *“Com referência ao ano de 2014, em cumprimento e nos termos do disposto no artigo 6º, n.º 2 da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, que aditou a verba n.º 28 à TGIS, com a alteração efectuada pela Lei n.º 83-C/2013 de 31/12 e cuja respectiva norma de incidência refere prédios urbanos, avaliados nos termos do CIMI, com VP igual ou superior a € 1.000.000,00 e, nos termos do seu n.º 28.1, afectação habilitacional, procedeu a AT à notificação dos documentos de cobrança para o pagamento das liquidações em causa.”;*
- c) *“Dispõe o artigo 44º, n.º 5 do CIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 que, havendo lugar a liquidação, o imposto a que se refere a verba 28 da TGIS é pago, nos prazos, termos e condições definidos no artigo 120º do CIMI, em três prestações nos meses de Abril, Julho e Novembro, conforme n.º 1, alínea c) do referido artigo 120º.”;*
- d) *“Ora, o que está aqui em causa são notas de cobrança que resultam da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária.” [realce da AT];*
- e) *“O conceito de prédio encontra-se definido no artigo 2º, n.º 1 do CIMI, estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio.”;*
- f) *“Decorre da análise do preceito normativo que um «prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente» é, inequivocamente, diverso de um imóvel em regime de propriedade horizontal, constituído por fracções autónomas, ou seja, vários prédios.”;*

- g) *“Quanto à liquidação de IMI, tratando-se de prédios em propriedade total, o VP que serve de base ao seu cálculo, será indiscutivelmente o VP que o ora Requerente define como «valor global do prédio».”;*
- h) *“Em cumprimento do disposto no artigo 119º, n.º 1 do CIMI, o documento de cobrança é enviado ao sujeito passivo com discriminação das partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta imputada a cada município da localização dos prédios.”;*
- i) *“E estando correcta a liquidação e sendo devido o imposto apurado, não são devidos os juros indemnizatórios, desde logo por não existir qualquer erro imputável aos Serviços, que se limitaram a actuar, como deviam, no estrito cumprimento da norma legal. (...)”;*
- j) *“A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.”;*
- k) *“Na verdade, consta da caderneta predial que o prédio se encontra em regime de propriedade total, composto por várias partes susceptíveis de utilização independente.”;*
- l) *“Sendo esta a informação matricial, de acordo com o artigo 23º, n.º 7 do CIS, a liquidação de imposto do selo reportada ao ano de 2014, foi efectuada, pela Administração tributária, tendo em conta a natureza do prédio urbano, à data do facto tributário, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI.”;*
- m) *“De acordo com as regras do CIMI, concretamente o artigo 113º, n.º 1, a liquidação efectua-se com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação*

aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que as mesmas respeitam (no caso do imposto de 2014).”;

- n) *“Do exposto, deve o vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de direito ser julgado improcedente, mantendo-se na ordem jurídica as liquidações impugnadas por configurarem uma correcta aplicação da lei aos factos.”;*
- o) *“Não se vislumbra como é que a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade.”;*
- p) *“Sobre a violação deste princípio, a AT entende que a previsão da verba 28.1 da TGIS não consubstancia qualquer violação ao princípio da igualdade, inexistindo qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, ou entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações.”;*
- q) *“A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados.”;*
- r) *“O facto do Requerente legitimamente discordar dessa discriminação não implica a violação de qualquer princípio de direito fiscal ou até constitucional.”;*
- s) *“O que se pretende concluir é que estas normas procedimentos de avaliação, as normas sobre a inscrição matricial, e ainda as normas sobre a liquidação das partes susceptíveis de utilização independente, não permitem afirmar que deva existir uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical, isto porque, e como já se referiu, seria ilegal e inconstitucional.”;*
- t) *“É assim consequência, de o facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. consistir na propriedade, de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário*

constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto ser, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando susceptíveis de utilização independente.”;

- u) *“A verba 28.1 incide pois sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a €1.000.000,00.”;*
- v) *“Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito.”;*
- w) *“Deste modo, não se pode concluir por uma alegada discriminação em violação do princípio da igualdade quando, na verdade, estamos perante realidades distintas, valoradas pelo legislador de forma diferente.”;*
- x) Conclui a AT *“(…) que se mantêm integralmente válidas e legais as notas de cobrança do imposto de selo, verba 28 da TGIS, ano de 2014, ora impugnadas, concluindo-se pela legalidade das mesmas.”* [realce da AT].

4. OBJECTO DO PEDIDO

A questão que a Requerente pretende ver decidida consiste em saber se a Verba n.º 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 prédio urbano sito na freguesia da..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo matricial n.º... .
- 5.1.2. O prédio urbano objecto dos autos encontra-se em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, composto por 12 divisões com utilização independente, a saber: L14; L14 A; L14 B; L14 C; L14 D; L37 A B; L37 D E; 1.º; 2.º; 3.º; 4.º e 5.º, 5 das quais destinadas à habitação.
- 5.1.3. O prédio em causa foi inscrito na matriz em 1988 e o valor patrimonial tributário (“VPT”) à data das liquidações em causa variava entre € 391.452,59 e € 458.551,73, perfazendo o total das 5 divisões o montante de € 2.065.758,23.
- 5.1.4. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2014, constante dos documentos de cobrança para pagamento da primeira prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afecto a habitação e que integram o mencionado prédio urbano, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em 30/04/2015, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DESCRIÇÃO DO PRÉDIO	VALOR PATRIMONIAL	TAXA (%)	COLECTA	1.^a PRESTAÇÃO
2015...	1.º	458.551,73	1%	4.585,52	1.528,52
2015...	2.º	392.649,07	1%	3.926,49	1.308,83
2015 ...	3.º	394.048,53	1%	3.940,49	1.313,51
2015 ...	4.º	391.452,59	1%	3.914,53	1.304,85
2015 ...	5.º	429.056,31	1%	4.290,56	1.430,20

5.1.5. O pagamento voluntário das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, 1.^a prestação, foi efectuado em 24/04/2015.

5.1.6. A Requerente foi notificada dos actos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2014, constante dos documentos de cobrança para pagamento da segunda prestação do imposto liquidado por cada andar ou divisão com utilização independente afecto a habitação e que integram o mencionado prédio urbano, à taxa de 1%, com a data limite de pagamento em 31/07/2015, nos termos a seguir discriminados:

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DESCRIÇÃO DO PRÉDIO	VALOR PATRIMONIAL	TAXA (%)	COLECTA	2.^a PRESTAÇÃO
2015...	1.º	458.551,73	1%	4.585,52	1.528,50
2015 ...	2.º	392.649,07	1%	3.926,49	1.308,83
2015 ...	3.º	394.048,53	1%	3.940,49	1.313,49
2015...	4.º	391.452,59	1%	3.914,53	1.304,84
2015 ...	5.º	429.056,31	1%	4.290,56	1.430,18

5.1.7. O pagamento voluntário das liquidações de Imposto do Selo impugnadas, 2.^a prestação, foi efectuado em 29/07/2015.

5.1.8. À data da apresentação do presente pedido de renúncia arbitral, a Requerente aguardava a notificação dos documentos de cobrança para pagamento da terceira prestação, a ter lugar no decurso do mês de Novembro de 2015.

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 actos 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 considerar que o valor patrimonial tributário (“VPT”) de um prédio urbano constituído em regime de propriedade total, com andares ou divisões de utilização independente afectos 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 igualdade, da capacidade contributiva e da progressividade.

Sobre esta matéria é já abundante a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) e, bem assim, a jurisprudência arbitral nos processos n.º 277/2013-T, n.º 291/2013-T, n.º 35/2014-T, n.º 464/2014-T, n.º 639/2014-T, n.º 724/2014-T, n.º 245/2014-T, n.º 152/2015-T e n.º 21/2015-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 5 andares ou divisões com utilização independente afectas 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.

De acordo com o disposto na Verba n.º 28 da Tabela Geral, integram o campo de incidência do Imposto do Selo:

“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 por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no 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%”.

São assim pressupostos de incidência da Verba n.º 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 n.º 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 IMI ² 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 respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.”*.

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.

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 n.º 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?

Conforme resulta da própria Verba n.º 28.1 da Tabela Geral 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.

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

Vejam, 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 FREITAS⁴, *“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.”*

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

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

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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 5 andares ou divisões com utilização independente afectos 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 n.º 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 € 20.657,59, padecem do vício de violação do disposto na Verba n.º 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 conseqüência, declarar ilegais as liquidações de Imposto do Selo, constantes dos identificados documentos de cobrança, com todas as conseqüências legais;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito da Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a AT a restituir à Requerente o Imposto do Selo indevidamente pago, no montante de € 20.657,59;
- d) Condenar a AT em custas.

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

8. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 20.657,59 (vinte mil, seiscentos e cinquenta e sete euros e cinquenta e nove 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, de 20 de Janeiro de 2016

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.