

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 400/2016-T

Tema: IS – verba 28 e 28.1 da TGIS; propriedade total.

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 14 de Julho de 2016, A..., S.A., pessoa colectiva n.º..., com sede no ..., n.º..., ...-... Lisboa, veio nos termos dos artigos 95.º da Lei Geral Tributária, 99.º, al. a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 2.º, n.º 1, al. a) e 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e alterado pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral e apresentar Pedido de Pronúncia Arbitral, com vista à declaração de Ilegalidade e consequente anulação dos actos de liquidação de Imposto de Selo, verba 28.1 da TGIS, referentes ao ano de 2015, com total de colecta de € 59.379,30, respeitante aos prédios urbanos descritos sob os seguintes números de matriz predial urbana: ... da Freguesia de ...; ... da União das Freguesias de ..., ... da União das Freguesias de ... e ... e ... da Freguesia de ..., requerendo a condenação no reembolso das quantias pagas e respectivos juros moratórios e indemnizatórios. Junta 108 documentos.

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. Notificadas as partes dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar tendo o tribunal arbitral ficado constituído em 4 de Outubro de 2016.

4. Em 28 de Outubro de 2016, a Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) veio apresentar Resposta, requerendo dispensa de realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e de produção de alegações.

5. Tendo em conta a posição da Requerente, foi decidido pelo tribunal a dispensa de reunião do artigo 18º do RJAT mas não alegações escritas, apresentadas a 16 e 22 de Novembro de 2016, respectivamente. Foi indicado que a decisão arbitral seria proferida até 30 de Março de 2017.

6. O Pedido de Pronúncia

A Requerente sustenta, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- Impugna liquidações relativas aos prédios urbanos, sua propriedade plena, sitos na ..., ... a..., em Lisboa; Avenida ..., nº ... a ..., tornejando para a Rua do, nºs ... a ..., e para a Rua ..., nº ... a ..., ..., em Setúbal; Rua ..., nº..., em Loures e na Rua ..., ... a..., em Lisboa, verificando-se que a procedência de qualquer dos pedidos cumulados depende da apreciação das mesmas circunstâncias de facto, e da interpretação e aplicação das mesmas regras e princípios de direito (art.º 3º nº 1 do RJAT).
- Os prédios referidos no número anterior encontram-se todos em propriedade total, com divisões susceptíveis de utilização independente: o primeiro compreende 7 pisos, com divisões de utilização independente, encontrando-se afectos a habitação os 1º a 6º andares, direito, frente e esquerdo, com VPT total perfazendo o valor de 1.357.010,00€; o segundo compreende um total de 12 pisos, afectas a habitação do 2º ao 6º andares, letras A a C, e o seu VPT total perfaz o valor de 2.850.600,00€; o terceiro prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 11 pisos, com divisões susceptíveis de utilização independente, encontrando-se afectas a habitação do 1º ao 10º andar, com as letras A a D, e o seu VPT total perfaz o valor de 1.908.520,00€; o quarto prédio, em propriedade vertical, compreende um total de 7 pisos, com divisões susceptíveis de utilização independente, encontrando-se afectas a habitação do 1º ao 6º andar, com as letras A a D, e o seu VPT total perfaz o valor de 1.569.890,00€.

- Verifica-se que nenhuma das partes ou andares com afectação habitacional de qualquer dos prédios referidos nos números anteriores tem um valor patrimonial tributário superior a 1.000.000,00€.
- Sobre cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente, a Requerida liquidou imposto de selo, com referência ao ano de 2015, nos termos da Tabela Geral do Imposto do Selo, anexa ao Código do Imposto do Selo, aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro, na redacção dada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1%.
- Dos actos de liquidação referidos, tendo como referência o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões habitacionais de utilização independente, resultaram, relativamente a cada um dos quatro prédios identificados, colectas para o ano de 2015, no montante total de €12.775,50, €17.751,90 €17.724,00 €11.127,90, respectivamente. O entendimento da AT, ao considerar que o critério para a determinação da incidência do imposto do selo é o VPT global dos andares e divisões, é ilegal havendo que conjugar afectação habitacional e o VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000,00.
- Não importa ao legislador o rigor jurídico-formal da situação concreta do prédio mas sim a sua utilização normal, o fim a que se destina o prédio, não havendo que distinguir entre tratamento de prédios constituídos ou não em propriedade horizontal, pelo que, tal como decidido designadamente nos processos n.º 50/2013-T, n.º 132/2013-T: 181/2013-T e 183/2013-T, só haveria lugar a incidência de novo imposto do selo se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a 1.000.000,00€.
- Os critérios adoptados pela AT violam os princípios da legalidade e igualdade fiscal, bem como o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal, como, de acordo com as decisões arbitrais proferidas, se tem sido decidido de forma que se pode dizer unânime.
- O presente pedido de pronúncia arbitral abrange os actos de liquidação de Imposto de Selo quanto ao ano de 2015, requerendo-se a declaração de ilegalidade e anulação dos actos de liquidação do imposto de selo identificados, com todas as consequências legais, designadamente condenação no reembolso das quantias pagas a título de

imposto de selo (verba 28.1 da TGIS) com referência ao ano de 2015, acrescidas dos juros moratórios e indemnizatórios.

7. A Resposta

A Requerida respondeu, em síntese (*da nossa responsabilidade*):

- Do conceito de prédio definido no artigo 2º, n.ºs 1 e 4 do CIMI resulta 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. O artigo 12º do CIMI estatui o conceito de matriz predial, e o seu n.º 3 respeita, exclusivamente, à forma de registar os dados matriciais.
- Quanto a prédios em propriedade total, a liquidação toma como base de cálculo o valor inscrito na caderneta predial como “valor patrimonial total”, e o documento de cobrança discrimina as partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e colecta imputada a cada município da localização dos prédios (artigo 119º, n.º 1 do CIMI).
- Esta interpretação não viola os princípios da legalidade e igualdade fiscal porque a verba 28.1 – prevendo a conjugação de afectação habitacional e valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz igual ou superior a € 1.000.000,00 – quis tributar os prédios enquanto uma única realidade jurídico-tributária, e manda aplicar o CIMI com as devidas adaptações.
- Inexiste qualquer discriminação na tributação de prédios constituídos em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente que são institutos jurídicos diferenciados (assim como entre prédios com afectação habitacional e prédios com outras afectações).
- Apesar da constituição da propriedade horizontal constituir uma mera alteração jurídica do prédio, sem avaliação (ofício – circulado n.º 40.025, de 11.08.200, da DSCA), o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, não sendo essa discriminação arbitrária mas imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal.

- A inscrição matricial de cada parte susceptível de utilização independente não é autónoma, por matriz, consta de uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade, como decorre das cadernetas prediais. A propriedade horizontal determina a cisão/divisão da propriedade total e a independência ou autonomia de cada uma das fracções que a constituem, para todos os efeitos legais, nos termos do n.º 2 do art. 4º do CIMI e art. 1414º e seguintes do Código Civil.
- E a tributação em sede de IS visa a tributação da riqueza consubstanciada na propriedade de imóveis de elevado valor, surgindo num contexto de crise económica que não pode de todo ser ignorado, obedecendo ao critério de adequação.
- Esta interpretação consagrada na informação Vinculativa Director-Geral foi também seguida no Processo n.º 668/2015 – T, devendo ser acolhida, pelo que improcede o pedido.

8. Alegações

Nas suas alegações a Requerente contrapôs à decisão arbitral referida pela Requerida, a existência em sentido oposto de uma corrente jurisprudencial uniforme do CAAD e dos Tribunais Administrativos. Como exemplo indicou o Acórdão do STA de 9 de Setembro de 2015, proferido no Processo 047/15.

A Requerida, considerando nada ter sido acrescentado face ao Pedido inicial, deu por reiterados os argumentos apresentados na sua Resposta.

9. 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.

10. 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

11. Factos provados

Considera-se provado que:

11.1. A Requerente é proprietária de quatro prédios urbanos (edifícios) sitos na ..., ... a..., em Lisboa; Avenida ..., n.ºs ... a..., tornejando para a R. do, n.ºs ... a ... e para a R. ..., n.ºs ... a..., ..., em Setúbal; Rua ..., n.º..., em Loures, e Rua ..., n.º ... a ..., em Lisboa.

11.2. O prédio sito na ..., ... a ..., em Lisboa, com o artigo matricial U-... da freguesia de ..., é composto por 7 pisos e 13 andares ou divisões com utilização independente, sendo destinados a habitação os seguintes: 1º D (VPT € 107.560.00); 1º F (94.390,00); 2º D (VPT € 107.560.00); 2º D (VPT € 107.560.00); 2ºE (VPT € 107.560.00); 3º D (VPT € 107.560.00); 3ºE (VPT € 107.560.00); 4º D (VPT € 107.560.00); 4º E (VPT € 107.560.00); 5ºD (VPT € 107.560.00); 5º E (VPT € 107.560.00); 6ºD (VPT € 107.560.00) e 6º E (VPT € 107.560.00).

11.3. O prédio referido no número anterior tem um VPT total de 1.357.010,00 e a soma das divisões independentes afectas a habitação atinge o montante de € 1.277.550,00, determinando um valor de imposto a pagar no montante de € **12.775,50**, (doc. n.º 1 e docs. 5 a 17).

11.4. O prédio urbano situado na Avenida ..., n.ºs ... a ..., em Setúbal, tem o artigo matricial ... da União de Freguesias de ... (... , ... e ...) tem doze pisos, e 36 andares ou

divisões independentes, sendo destinados a habitação as seguintes: 2º A (VPT 62.230,00), 3º A (VPT € 67.300,00); 3º B (VPT € 66.580,00, 3º C (VPT € 66.580,00), 4º A (VPT € 67.300,00); 4º B (VPT € 66.580,00, 4º C (VPT €66.580,00), 5º A (€ 67.300,00) VPT; 5º B (VPT € 66.580,00, 5º C (VPT € 66.580,00), 6º A (VPT € 67.300,00); 6º B (VPT € 66.580,00), 6º C (VPT € 66.580,00) 7º A (VPT € 67.300,00); 7º B (VPT € 66.580,00), 7º C (VPT € 66.580,00), 8 A (VPT € 67.300,00); 8º B (VPT € 66.580,00), 8º C (VPT € 66.580,00), 9º A (VPT € 67.300,00); 9º B (VPT € 66.580,00), 9º C (VPT € 66.580,00), 10ºA (VPT € 67.300,00); 10ºB (VPT € 66.580,00); 10ºC (VPT € 66.580,00); 11º A (VPT € 28.950,00);11º B (VPT € 36.910,00); 11ºC (VPT € 43.420,00) (doc. nº 2 junto com Pedido).

11.5. O prédio referido no número anterior tem um VPT total de € 2.850.600,00 e a soma das divisões independentes afectas a habitação atinge o montante de € 1.775.190,00 (doc. nº 2 e 18 a 45, juntos com Pedido) determinando um valor de imposto a pagar no montante de **17.751,90 €**.

11.6. O prédio situado na Rua ..., n.º..., em Loures, tem o número matricial nº ... da União de Freguesias de ... e ..., e tem 11 pisos, com as seguintes divisões independentes afectas a habitação com os VPT indicados:

1º A	39.480,00€	3º C	39.480,00€	6º A	39.480,00€	8º C	39.480,00€
1º B	49.140,00€	3º D	49.140,00€	6º B	49.140,00€	8º D	49.140,00€
1º C	39.480,00€	4º A	39.480,00€	6º C	39.480,00€	9º A	39.480,00€
1º D	49.140,00€	4º B	49.140,00€	6º D	49.140,00€	9º B	49.140,00€
2º A	39.480,00€	4º C	39.480,00€	7º A	39.480,00€	9º C	39.480,00€
2º B	49.140,00€	4º D	49.140,00€	7º B	49.140,00€	9º D	49.140,00€
2º C	39.480,00€	5º A	39.480,00€	7º C	39.480,00€	10º B	49.140,00€
2º D	49.140,00€	5º B	49.140,00€	7º D	49.140,00€	10º C	39.480,00€
3º A	39.480,00€	5º C	39.480,00€	8º A	39.480,00€	10º D	49.140,00€

3º B	49.140,00€	5º D	49.140,00€	8º B	49.140,00€	10º A	39.480,00€
-------------	------------	-------------	------------	-------------	------------	--------------	------------

11.7. O prédio referido no número anterior tem um VPT total de 1.908.520,00 e a soma das divisões independentes afectas a habitação atinge o montante de € 1.772.400,00 (doc. nº 3 e 46 a 85, juntos com Pedido) divisões habitacionais, determinou um valor de imposto a pagar no montante de **17.724,00 €**.

11.8. O **prédio urbano situado na Rua ..., nº ... a ...**, em Lisboa tem o número de matriz predial urbana ... da freguesia de ..., tem sete pisos e os seguintes andares ou divisões com utilização independente e respectivos valores patrimoniais tributários:

1º A	62.750,00€	2º D	46.770,00€	4º B	49.980,00€	5º D	46.770,00€
1º B	49.980,00€	3º A	49.980,00€	4º C	49.980,00€	6º A	31.890,00€
1º C	49.980,00€	3º B	49.980,00€	4º D	46.770,00€	6º B	49.980,00€
2º A	49.980,00€	3º C	49.980,00€	5º A	49.980,00€	6º C	38.680,00€
2º B	49.980,00€	3º D	46.770,00€	5º B	49.980,00€	6º D	42.690,00€
2º C	49.980,00€	4º A	49.980,00€	5º C	49.980,00€		

(doc. nº 4 junto com o Pedido)

11.9. O prédio referido no número anterior tem um VPT total de € 1.569.890,00 e a soma das divisões independentes afectas a habitação atinge o montante de € 1.112.790,00 (doc. nº 3 e 86 a 107, juntos com o Pedido). Os actos de liquidação referidos, tendo como referência o valor patrimonial tributário de cada uma das divisões habitacionais, determinando um valor de imposto a pagar no montante de € **11.127,90**.

11.10. A Requerente foi notificada para pagar a primeira prestação das referidas liquidações, emitidas com data de 5 de Abril de 2016, de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, referentes ao ano de 2015, relativamente a cada uma das divisões afectas à habitação referidas nos pontos anteriores, a pagar em três prestações, segundo o art. 120º do CIMI (Documentos de cobrança constantes dos Documentos nºs 5 a 107, juntos com o Pedido).

11.11. As notificações das liquidações referidas no número anterior identificam as importâncias correspondentes à 1ª prestação do imposto liquidado, a pagamento em Abril de 2016 (Documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido, sob números 5 a 107).

11.12. Os documentos de cobrança indicam os valores patrimoniais sujeitos a Imposto do Selo correspondentes a cada uma das divisões independentes, afectas a habitação, em cada um dos prédios/edifícios nos números supra identificados como 11.2., 11.4, 11.6. e 11.8, e que a liquidação do Imposto do Selo, efectuada em 5 de Abril de 2015 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 referidas divisões independentes (Documentos de cobrança juntos com o Pedido).

11.13. As informações dos serviços da Requerida (respectivamente Lisboa SF..., Loures, SF... e Lisboa SF...) referentes aos prédios da ..., ... a..., em Lisboa, Rua..., n.º..., em Loures e Rua..., nº ... a..., em Lisboa, mencionam expressamente que as colectas em causa, referentes a 2015, foram pagas (PA 1, PA 3 e PA 4).

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 pelo Requerente – o Pedido de pronúncia arbitral e os documentos juntos com o pedido - e pela Requerida (Resposta e Processos administrativos respeitantes a cada um dos prédios).

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 VPT atribuído a cada uma das partes ou andares habitacionais ou correspondente ao somatório do valor patrimonial tributário atribuído a cada uma das diferentes partes ou andares (VPT global).

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 proferidas.

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).

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

O CIS, na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, quer no artigo 4.º, n.º 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 23.º, n.º 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 CIMI”), em conjugação com o art. 1.º 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.

A redacção da verba 28.1 da TGIS foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2014, passando a dizer: “Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI”.

Ou seja, o conceito relevante num caso como o dos autos - liquidação referente a 2015 - passou de “prédio com afectação habitacional” a “prédio habitacional”, afigurando-se-nos que essa alteração não é susceptível de alterar a interpretação que temos vindo a defender em situações referentes a anos anteriores a 2014.

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

Quer o conceito de “prédios com afectação habitacional” na redacção original da verba 28.1 quer o de “prédio habitacional”, na redacção posterior, não se encontram expressamente definidos 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, os prédios em propriedade total têm a seguinte composição e valor (*supra*, 11.2. a 11.9.):

- O prédio sito na ..., ... a..., em Lisboa, tem duas lojas para comércio e 13 divisões

independentes afectas a habitação, 12 com VPT de € 107.5860,00 cada, e a outra com VPT de € 94.390,00 (total de VPT das fracções afectas a habitação – € 1.277.550,00);

- O prédio sito na Avenida ..., nºs ... a..., em Setúbal, tem 36 divisões independentes, apresentadas 28 como afectas a habitação, com valores de VPT entre € 28.950,00 e € 67.300,00 (total das fracções afectas a habitação – € 1.775.190,00);

- O prédio sito na Rua ..., n.º..., em Loures, composto de 44 divisões independentes, 4 afectas a comércio e 40 afectas a habitação, apresentando estas um VPT, nuns casos de € 39.480,00 e noutros de € 49.140,00 (total das fracções afectas a habitação – € 1.772.400,00);

- O prédio sito na Rua ..., nº ... a ..., em Lisboa, composto de 24 divisões independentes, 1 afecta ao comércio e 23 afectas a habitação, com VPT entre € 31.890,00 e € 49.980,00 (total das fracções afectas a habitação - € 1.112.790,00).

Está em causa o exacto sentido do segmento da norma de incidência do imposto do selo no corpo da verba 28 da TGIS que remete para o valor patrimonial tributário nos termos do CIMI: 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, sendo o conjunto 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?

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 ².

Assim, a cada prédio (edifício) 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.

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, para efeitos tributários a regra é a autonomização, a qualificação também como "prédio" de cada parte de um edifício, desde que funcional e economicamente independente, susceptível de utilização independente ³, de acordo com o conceito de prédio

² "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).

³ 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

definido logo no n.º 1 do artigo 2.º 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).⁴

Assim, quando o n.º 4 do artigo 2.º 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 92.º) tem apenas uma só inscrição matricial (n.º 1), descrevendo-se genericamente o edifício e mencionando-se o facto de ele se encontrar em regime de propriedade horizontal (n.º 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 (n.º 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

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.

⁴ Como observado na decisão do processo arbitral n.º132/2013-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.”

matriz também consagra a autonomia tributária evidenciando as diferentes unidades com indicação do tipo de piso/andar.

Assim, não são convincentes os argumentos da Requerida no sentido de justificar a diversidade de tratamento em sede de Imposto de Selo (verba 28) de dois tipos de realidades – prédios com fracções independentes em regime de propriedade total (ou vertical) e prédios com fracções independentes sob regime de propriedade horizontal – considerando a primeira situação como constituindo uma unidade, com irrelevância da autonomia económica e fiscal consagrada no mesmo CIMI. Contra a tese de que esses prédios são apenas um para efeitos da verba 28 da TGIS temos a quase unanimidade de decisões arbitrais e administrativas, neste caso confirmadas ao mais alto nível, pelo STA.

A defesa de uma interpretação baseada numa diferença institucional entre as duas situações de propriedades – e em que a AT tem frequentemente vislumbrado na verba 28 da TGIS um intuito do legislador em desenvolver a figura da propriedade horizontal – não nos parece resultar nem da letra do preceito nem do seu confronto com outras normas do sistema jurídico, das quais não resulta justificação 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.

E não existe no processo legislativo que levou à aprovação da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, qualquer elemento que permita identificar e legitimar uma finalidade (extra-fiscal ou fiscal) no sentido da diferença sustentada pela Requerida entre as duas situações: titularidade de um edifício em propriedade total ou sua divisão em unidades com estatuto de propriedade horizontal.

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 ainda a mais consonante com o espírito das alterações legislativas introduzidas pela Lei n° 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.”⁵

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. Pelo contrário, na maioria dos casos, como evidenciado pela Decisão Arbitral n° 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.”

⁵ Excertos da Decisão no processo n° 50/2014-T, referindo também a Decisão Arbitral no processo n° 48/2013-T, quanto à análise da discussão da proposta legislativa na Assembleia da República.

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 somatório dos respectivos valores patrimoniais tributários resulta um VPT superior ao previsto na referida verba.

O legislador não pretendeu tratar de forma diversa os prédios habitacionais distinguindo entre os que se encontram ou não sob regime de propriedade horizontal, mas dar relevância a divisões ou fracções prediais afecta a fins de habitação e consideradas para efeitos de IMI como unidades autónomas, identificando aquelas cujo VPT é superior a um milhão, entendendo que tal valor as configura como luxuosas e justifica uma tributação específica, a título de Imposto do Selo.

Assim, e mesmo sem se entender que a verba 28 estaria ferida de inconstitucionalidade por diferente tratamento de situações tributariamente idênticas⁶, considera-se que “A fundamentação da medida designada por *“taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor”* assentou 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.”⁷

Ou seja, a verba 28 terá pretendido atingir os prédios que, em si, individualmente tenham valor superior a um milhão por se entender que esse valor seria o limiar de expressão de “habitação de luxo”, não pretendendo, nessa óptica atingir prédios que apenas conjugados

⁶ Diversas decisões do Tribunal Constitucional têm considerado improcedente a invocação, com esse fundamento, da inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS.

⁷ 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.

com outros do mesmo titular (independentemente de terem ou não forma jurídica de propriedade horizontal) atingem aquele valor.

Esta opção legislativa pode ou não merecer concordância, sendo inclusivamente confrontada com a alternativa (e respectivas vantagens e possibilidades reais) de tributação global de património ou, ao menos, do conjunto de todos os imóveis de um mesmo titular. Mas não pode ser desconhecido que aquela foi a opção afirmada pelo legislador que na letra da lei não deixou indícios em sentido diferente⁸.

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.

Assim foi decidido já em diversos casos pelo STA. Por todos, cita-se o Acórdão 0166/16, de 4 de Maio de 2016, que concluiu: «I - A verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) aditada pelo art.º 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, não tem aplicação aos prédios urbanos, com um artigo de matriz mas constituídos por partes com afectação e utilização independentes a que foram atribuídos independentes VPT, cada um destes de valor inferior a um milhão de euros. II - Não tendo a verba 28 da Tabela Geral efectuado qualquer distinção entre prédios em regime de propriedade horizontal e total/vertical e reportando-se ao *valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*, não competirá ao seu aplicador introduzir qualquer distinção, tanto mais que se trata de uma norma de

⁸ Sobre essa questão deixámos algumas considerações na decisão arbitral de 4 de Maio de 2014, no processo n.º 219/2013-T, onde, por se tratar de um único prédio não dividido em propriedade horizontal nem em unidades independentes, o Pedido foi considerado improcedente quanto à legalidade da liquidação, não se aceitando a tese da inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS.

incidência. III - Se fosse intenção do legislador tributar os imóveis que tendo um único artigo matricial, por serem constituídos por partes susceptíveis de utilização independente têm atribuídos diversos valores patrimoniais tributários, e pretendesse que para efeitos de tributação em sede de imposto de selo, neste caso, se atendesse à soma desses diversos valores patrimoniais tributários, não teria acrescentado a parte final do preceito: *sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*. IV - Nada na lei impondo a consideração de qualquer somatório de todos ou parte dos VPT atribuídos às diversas partes de um prédio com um único artigo matricial, também se mostra desconforme com a lei fazer-se tal operação aritmética apenas para efeito da tributação consagrada na verba 28 da Tabela Geral de Imposto de selo».

E como evidenciado em situação idêntica, pelo Acórdão proferido pelo STA em 24 de Maio de 2016, no processo 01344/15, não se coloca a necessidade de apreciação da verba 28 da TGIS, “à luz de princípios e parâmetros constitucionais, antes se impondo uma interpretação teleológica e sistemática da mesma, pelo que, a orientação jurisprudencial que tem sido seguida pelos Tribunais comuns, e que agora se seguirá, não belisca a boa doutrina imposta por aquele Tribunal Constitucional”.⁹

No caso dos autos, resulta da factualidade fixada que nenhum dos andares destinados a habitação, dos quatro prédios em propriedade total objecto deste processo, tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, pelo que se conclui pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS, com consequente ilegalidade dos actos tributários em apreciação.

No caso de o imposto ter sido entretanto totalmente pago haverá ainda lugar, como vem sendo pacificamente entendido, por aplicação do artigo 24º, nº 5 do RJAT, quando está em causa uma errada interpretação e aplicação pela Requerida de norma de incidência

⁹Refere o Acórdão nº247/2016 do Tribunal Constitucional, de 04.05.2016, que concluiu no sentido de “não julgar inconstitucional a norma constante da verba 28. e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afetação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00.”

tributária, a pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43º e 100º da LGT e 61º do CPPT.

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, datados de 4 de Abril de 2016 e referentes ao ano de 2015, conforme expresso nos documentos de cobrança identificados, ordenando-se a anulação do Imposto de Selo liquidado relativamente ao ano em questão, no montante total de € **59.379,30** (cinquenta e nove mil trezentos e setenta e nove euros e trinta cêntimos), conforme Pedido, e com todas as legais consequências, inclusivamente reembolso de imposto que tenha sido entretanto pago e pagamento dos juros indemnizatórios correspondentes.
- 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.º 1 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 € **59.379,30** (cinquenta e nove mil trezentos e setenta e nove euros e trinta cêntimos).

16. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 12º 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 € 2.142,00 (dois mil cento e quarente e dois euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 16 de Março de 2017.

A Árbitro

Manuela Roseiro