

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 300/2016-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS; Propriedade vertical.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., na qualidade de cabeça de casal da herança indivisa aberta por óbito de B..., contribuinte n.º..., com domicílio na Rua ..., n.º..., ..., no ... (adiante designado “Requerente”), apresentou em 01/06/2016 pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo do ano de 2015, referentes à aplicação da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (Tabela Geral), no valor total de € 7.029,73 (sete mil e vinte e nove euros e setenta e três cêntimos) ao prédio em propriedade vertical sito na Rua ..., n.º..., em ..., inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ..., concelho do ..., sob o artigo matricial n.º... .

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 06/07/2016, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 05/08/2016 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 05/08/2016, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 29/09/2016 a AT apresentou a resposta.

1.6. O tribunal arbitral em 30/09/2016 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. Nem o Requerente nem a AT apresentaram alegações escritas facultativas.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

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

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

O pedido de constituição do tribunal arbitral é tempestivo nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º RJAT.

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

3. POSIÇÕES DAS PARTES

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

Em síntese, o Requerente entende que:

- a) A AT “(...) liquidou o imposto selo (...) considerando o VPT – Total sujeito a imposto – o valor patrimonial global do prédio de Euros 2.108.920,00, no ano de 2015.”;
- b) “(...) a aplicação do imposto selo deveria ter sido determinada sobre cada andar ou divisão independente, desde que cada andar ou divisão fosse superior a Euros 1.000.000,00 (...);”;
- c) “(...) as partes autónomas de prédios em propriedade vertical com afetação habitacional devem ser consideradas como «prédios urbanos habitacionais»”;
- d) “(...) não faz sentido distinguir na lei aquilo que a própria lei não distingue (...);”;
- e) “Acresce que distinguir, neste contexto, entre prédios constituídos em propriedade horizontal e em propriedade total seria uma «inovação» sem um suporte legal associado, até porque, como se tem aqui afirmado, nada denuncia, nem na verba n.º 28, nem no disposto no CIMI, uma justificação para essa particular diferenciação.”;
- f) “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 afectação habitacional, possua um VPT superior a €1.000.000,00.”;*
- g) *“Fixar como valor de referência para a incidência do novo imposto o VPT global do prédio em causa, como pretende a ora requerida, não encontra base na legislação aplicável, que é o CIMI (...)”;*
- h) Ora, *“O legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afectação 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 afectação habitacional.”* [sublinhado nosso];
- i) *“Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fracção autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”* [sublinhado nosso];
- j) *“(...) seguindo estes considerandos inspiradores da inovação legislativa em apreciação, há que concluir que a existência de um prédio em propriedade vertical ou horizontal não pode ser, por si só, indicador de capacidade contributiva.”;*
- k) *“Pelo contrário, da lei decorre que uns e outros devem receber o mesmo tratamento fiscal em obediência aos princípios da justiça, da igualdade fiscal e da verdade material.”;*
- l) *“Já a existência em cada prédio de habitações independentes, em regime de propriedade horizontal ou vertical, pode ser susceptível de desencadear a*

incidência do novo imposto se o VPT de cada uma das partes ou fracção for igual ou superior ao limite definido pela lei: € 1.000.000,00. [sublinhado nosso];

- m) Em suma, os actos tributários assentam em erro sobre os pressupostos de facto e de direito, violando assim a Verba n.º 28 da Tabela Geral, dado que não procedem a uma autonomização do valor patrimonial tributário (“VPT”) de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente;
- n) Nesta medida, os actos tributários violam os constitucionais princípios da justiça, da igualdade e da proporcionalidade em matéria fiscal;
- o) Por outro lado, o Requerente alega ainda que correu termos no CAAD sob o n.º de processo 345/2015-T, no qual foi proferida decisão que culminou com a anulação dos actos tributários ali em causa, referentes ao mesmo prédio e relativos ao ano de 2014, decisão essa entretanto transitada em julgado;
- p) Nesta medida, a decisão proferida pelo CAAD tem efeito de caso julgado, na medida em que o objecto das liquidações, os sujeitos passivos, os fundamentos das liquidações e, bem assim, os fundamentos da impugnação são iguais àqueles que estiveram em discussão no âmbito do processo n.º 345/2015-T, pelo que vale também para as eventuais futuras liquidações de Imposto de Selo da Verba n.º 28.1 da Tabela Geral ao prédio em causa.

Doutro modo, sustenta a AT que:

- a) “(...) a Requerente pretende erradamente assimilar a propriedade vertical à propriedade horizontal, para daqui poder extrair consequências fiscais que não lhe assistem.”;

- b) *“De facto, o Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis (...) constitui o quadro normativo de referência no que tange à tributação da propriedade de prédios urbanos com valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros, assumindo neste contexto papel relevante o conceito do prédio constante do artigo 2.º daquele código, o qual estabelece no seu n.º 1 que «(...) prédio é toda a fracção de território, abrangendo (...) edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência (...)».”;*
- c) *“No entanto, estabelece o n.º 4 daquele artigo que «(...) cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio».”;*
- d) *Nesta medida, “(...) por interpretação a contrario sensu, facilmente se conclui que não constituem prédios urbanos as fracções destes últimos que não se encontram sujeitas ao regime da propriedade horizontal, como sucede precisamente no caso vertente.” [realce da AT];*
- e) *Por outro lado, “(...) a propriedade plena e a propriedade horizontal não constituem, de todo, realidades jurídicas substancialmente idênticas.” [realce da AT];*
- f) *“Efetivamente, foi o próprio legislador fiscal, e não outro, que entendeu que apenas as fracções sujeitas ao regime da propriedade horizontal poderiam adquirir o estatuto de prédio.”;*
- g) *“Assim, não tendo a Requerente optado por submeter ao regime da propriedade horizontal os 24 andares ou divisões suscetíveis de utilização independente do prédio urbano onde aqueles se inserem, apesar da sua potencialidade arquitetónica para tal, naturalmente que, à luz do princípio da legalidade tributária, não pode querer que os mesmos gozem de um estatuto jurídico para o qual não reúnem um dos seus pressupostos legais e ao arripio do basilar princípio da igualdade.”;*

- h) Ora, “(...) a inscrição matricial dos andares suscetíveis de utilização independente e a atribuição de um valor patrimonial individual não só não afasta o valor patrimonial do respetivo prédio onde aqueles se encontram inseridos, como acaba por concorrer ou determinar o próprio valor patrimonial tributário do prédio urbano.”;
- i) “Daqui se concluindo que o valor patrimonial tributário do prédio urbano resulta necessariamente da soma dos valores patrimoniais dos andares suscetíveis de utilização independente.” [sublinhado nosso];
- j) Quanto à alegada violação dos princípios constitucionais acima elencados, prossegue, ainda, a AT que “(...) sempre se dirá que a invocada violação do princípio da legalidade não constitui sequer, por si mesma, uma suscitação de questão constitucional.”;
- k) Assim, pelo “(...) facto da Requerente simplesmente partir de um pressuposto errado, qual seja o de querer comparar (...) duas realidades que são perfeita e juridicamente distintas entre si: a propriedade vertical versus a propriedade horizontal (...)” é possível “(...) concluir pela inexistência de uma ofensa ao constitucional Princípio da Igualdade.”;
- l) “É um facto que a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma avaliação, mas o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo discriminatório, os prédios em regime de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária.” [sublinhado nosso];

- m) *“Saliente-se que 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 (...)”*;
- n) *“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 suscetíveis de utilização independente não permitem afirmar que deva existir uma equiparação do prédio em regime de «propriedade total» ao regime da «propriedade vertical» e isto porque (...) seria ilegal e inconstitucional.”*;
- o) *“É assim consequência de o facto tributário do IS 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 milhão de Euros, 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 compoñam, ainda quando suscetíveis de utilização independente.”*;
- p) *“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 milhão de Euros.”*;
- q) *“Trata-se de uma norma geral e abstrata, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verifiquem os respectivos pressupostos de facto e de direito.”*;
- r) *“Também a diferente valoração e tributação de um imóvel em «propriedade vertical» face a um imóvel constituído em «propriedade horizontal» decorre dos diferentes efeitos jurídicos inerentes a estas duas figuras.”*;
- s) Por outro lado, *“(...) só se poderia falar na verificação de uma desproporcionalidade fiscal se se estivesse na presença de um erro manifesto na*

análise feita pelo legislador fiscal que, no âmbito da sua liberdade conformadora, não ponderou devidamente, e em concreto, a relação custo/benefício desta medida legal.”;

- t) Em conclusão, “(...) *forçoso é concluir que os atos tributários em causa não violaram qualquer princípio legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos na ordem jurídica.*”;
- u) Já quanto ao caso julgado material, defende a AT que “(...) *a figura do caso julgado tem por objetivo evitar que o tribunal seja colocado numa situação em que possa contradizer ou reproduzir uma decisão anterior.*”;
- v) ***“Pressupõe, portanto, a repetição de uma causa que já foi resolvida por decisão anterior e que não admite recurso ordinário.”*** [realce da AT];
- w) “(...) *de acordo com o artigo 581.º do Código Civil a verificação desta repetição da causa exige:*
 - a) *A identidade de sujeitos, que as partes sejam as mesmas do ponto de vista da sua qualidade jurídica;*
 - b) *A identidade do pedido, ou seja, que numa e noutra causa se pretenda obter o mesmo efeito jurídico; e*
 - c) *A identidade da causa de pedir, ou seja, que a pretensão deduzida nas duas acções proceda do mesmo facto jurídico.*” [realce da AT];
- x) *“No âmbito do processo n.º 345/2015-T foi peticionada a anulação de 22 liquidações de IS, referentes ao período de 2014 (...) Ao passo que nos presentes autos é peticionada a anulação de 24 liquidações de IS referentes ao período de 2015.”.*

4. OBJECTO DO PEDIDO

Constitui questão decidenda nos presentes autos a de 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 (VPT global), ou, antes, sobre o valor patrimonial tributário de cada andar ou divisão susceptível de utilização 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. O Requerente, neto de B..., é cabeça de casal da herança indivisa deste, falecido em 01/02/1989, com o número de identificação fiscal
- 5.1.2. A herança indivisa acima identificada era, em 2015, comproprietária de um terço do prédio urbano sito na Rua ... n.º .../... e na Rua ... n.º .../..., da freguesia de..., concelho do ..., descrito na Conservatória de Registo Predial de ... sob o n.º..., e inscrito na competente matriz predial sob o artigo matricial n.º..., com origem no artigo matricial n.º..., e está constituído em propriedade total com 25 divisões suscetíveis de utilização independente, conforme caderneta predial junta com o presente pedido de pronúncia arbitral.
- 5.1.3. O prédio em causa foi inscrito na matriz em 2014 e o valor patrimonial tributário (“VPT”) constante em 2014 na caderneta predial emitida pelo Serviço de Finanças do variavam entre € 66.870,00 e € 112.630,00, perfazendo o total das 25 divisões o montante de € 2.108.920,00.

5.1.4. O Requerente, na qualidade de cabeça de casal da herança de B..., foi notificado das seguintes liquidações de Imposto de Selo do ano de 2015, com data limite de pagamento de 30/04/2016:

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...E, cujo VPT é de € 100.110,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 375,43, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...E, cujo VPT é de € 112.630,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...E, cujo VPT é de € 100.110,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 284,17, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...E, cujo VPT é de € 85.250,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 286,27, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-..., cujo VPT é de € 85.880,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 251,07, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-..., cujo VPT é de € 75.320,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 251,07, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...E, cujo VPT é de € 75.320,00;

- liquidação n.º 2016... no valor de € 375,43, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...D, cujo VPT é de € 112.630,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-..., cujo VPT é de € 100.110,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...E, cujo VPT é de € 100.110,00;
- liquidação n.º 2016..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...D, cujo VPT é de € 100.110,00;
- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...D, cujo VPT é de € 100.110,00;
- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...D, cujo VPT é de € 100.110,00;
- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 284,17, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...D, cujo VPT é de € 85.250,00;
- liquidação n.º 2016..., no valor de € 286,27, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...D, cujo VPT é de € 85.880,00;
- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 251,07, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...D, cujo VPT é de € 75.320,00;
- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 286,27, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...D, cujo VPT é de € 85.880,00;
- liquidação n.º 2016..., no valor de € 251,07, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...D, cujo VPT é de € 75.320,00;
- liquidação n.º 2016..., no valor de € 333,70, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...E, cujo VPT é de € 100.110,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 286,27, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-..., cujo VPT é de € 85.880,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 222.90, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...E, cujo VPT é de € 66.870,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 222.90, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...E, cujo VPT é de € 66.870,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 222.90, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...D, cujo VPT é de € 66.870,00;

- liquidação n.º 2016 ..., no valor de € 222.90, relativa ao prédio descrito no artigo matricial com n.º ...-...-...E, cujo VPT é de € 66.870,00;

5.1.5. Nenhum dos andares ou divisões com utilização independente possui um valor patrimonial tributário superior a € 1.000.000,00.

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 em apreço 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 afetos a habitação que, releva para efeitos de incidência daquela verba é constituído pelo valor resultante do somatório do 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 justiça, da igualdade e da proporcionalidade em matéria fiscal.

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

Conforme decorre da factualidade assente, a AT liquidou Imposto do Selo à herança indivisa, à taxa de 1%, por considerar que o VPT do prédio urbano constituído em regime de propriedade total, que integra aquela herança é superior a € 1.000.000,00, atendendo ao somatório do VPT de cada um dos 25 andares ou divisões com utilização independente afectas a habitação, que compõem o referido prédio.

Vejamos.

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

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.

“28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 - Por prédio com 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 %.”

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

Ora, 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 IMI² com as devidas adaptações, prevendo-se igualmente no n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo que, “*Às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI.*”.

Da análise às referidas normas, verifica-se, assim, que o conceito de “prédio com afectação habitacional” previsto na já mencionada Verba n.º 28.1 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.

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 n.º 28.1 da Tabela Geral, quer para efeitos de classificação de prédios urbanos³, 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 afectos a habitação, porquanto o que releva é a utilização efectiva 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 “afecção habitacional”, para efeitos de incidência da Verba n.º 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.

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

Com efeito, 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.

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.

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

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

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

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

Tal como decorre da 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*

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

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 afectação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

Nesta medida, 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 podemos 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 taxa de 1% sobre o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma daquelas divisões com afectação 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 afectação 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.⁵

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].

⁵ Conforme defendem JOSÉ MARIA FERNANDES PIRES (Coordenador), GONÇALO BULCÃO, JOSÉ RAMOS VIDAL E MARIA JOÃO MENEZES, em anotação ao artigo 11.º da LGT, “*O legislador consagra a regra geral de que o sentido e alcance das normas fiscais, assim como a qualificação dos factos a que tais normas se aplicam são encontrados com recurso às regras e princípios de interpretação e aplicação das leis. Os princípios gerais estão vertidos em diversas disposições do Código Civil, mormente no artigo 9.º, a respeito da interpretação da lei (...)*”, “Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”, Almedina, 2015, pág. 48 e seguintes.

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 25 andares ou divisões com utilização independente afetos a habitação, que integram o prédio constituído em propriedade total que pertence às heranças indivisas, 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.

Em face do exposto, os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo, objecto do presente processo de pronúncia arbitral, no montante total de € 7.029,73, 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 actos de liquidação, com a consequente anulação dos mesmos.

Com efeito, fica assim prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pelo Requerente, nomeadamente, o alegado vício de inconstitucionalidade e, bem assim, a violação do caso julgado material, 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 do Requerente, de harmonia com o preceituado no artigo 124.º do CPPT ⁶.

7. DECISÃO

Em face do exposto, determina-se julgar totalmente procedente o pedido formulado pelo Requerente, no presente pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais as liquidações de Imposto do Selo em apreço, com todas as consequências legais.

8. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 7.029,73 (sete mil e vinte e nove euros e setenta e três 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 € 612 (seiscentos e doze 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, 28 de Outubro 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.

⁶ Subsidiariamente aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.