

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 330/2016-T

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

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 17 de Junho de 2016, o Cabeça-de-Casal da Herança de A..., com o NIF..., com domicílio na ..., ... Lisboa, veio nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos artigos 15.º e seguintes do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária (RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral e declaração de ilegalidade e anulação de nove actos de liquidação de imposto do selo referentes ao ano de 2015, no montante total de €15.062,20 (quinze mil e sessenta e dois euros e vinte cêntimos), e condenação do Estado a pagar juros indemnizatórios sobre o imposto indevidamente pago.
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 21 de Setembro de 2016.
4. Em 10 de Outubro de 2016, a Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) veio apresentar Resposta, requerendo dispensa de produção de prova testemunhal, da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e da apresentação de alegações escritas.
5. Com concordância do Requerente, foi decidido pelo tribunal a dispensa de reunião do artigo 18.º do RJAT assim como de apresentação de alegações escritas, indicando-se como data para comunicação da decisão arbitral o dia 16 de Janeiro de 2017.

6. O Pedido de Pronúncia

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

- Pertence à herança indivisa de A... um prédio constituído por um total de dez andares e divisões com utilização independente cujos valores patrimoniais (VPT) determinados ao abrigo do CIMI variam entre € 18.700,00 e € 260.970,00, perfazendo, no total, € 1.524.920,00, sendo que dos referidos dez andares nove são afectos à habitação e perfazem um VPT total de €1.506.220,00.
- Sobre cada um desses nove andares a AT liquidou, relativamente ao ano de 2015, Imposto do Selo previsto na verba 28.1. da TGIS anexa ao Código do Imposto do Selo, na redacção que lhe foi dada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1%, com o fundamento que os nove andares ou divisões têm afectação habitacional e os respectivos valores patrimoniais tributários perfazem a soma de €1.506.220,00.
- Relativamente a liquidações referentes a estes andares, nos anos de 2012, 2013 e 2014, foram já proferidas decisões arbitrais de anulação dos actos tributários.
- Sendo a sujeição ao imposto do selo da verba n.º 28.1 da TGIS determinada pela conjugação de afectação habitacional e VPT constante da matriz igual ou superior a € 1.000.000, no caso de um prédio como o dos autos, que integra andares ou divisões com utilização independente, a sujeição a imposto do selo é determinada não pelo VPT do prédio mas pelo VPT desses andares ou divisões.
- A própria AT reconhece isso nos actos de liquidação ao declarar como valor total sujeito a imposto apenas o VPT relativo aos andares ou divisões com utilização independente que integram o prédio, com exclusão do demais.
- No caso de um prédio como o dos autos, integrando andares ou divisões com utilização independente, a sujeição a imposto do selo não é determinada pela soma dos VPT de todos esses andares ou divisões mas pelo VPT de cada um.
- Nos termos do CIMI, cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial (art.º 12.º n.º 3 do CIMI) e é precisamente ao “VPT constante da matriz” que o texto da lei manda atender para determinar a incidência do imposto do selo da verba n.º 28 da TGIS e não à soma desse VPT e dos VPT dos demais andares e partes existentes no mesmo prédio.

- Sendo o VPT de cada um dos andares constantes da matriz, nos termos do CIMI, inferior a € 1.000.000, não incide o imposto do selo da verba n.º 28.1 da TGIS, aqui impugnado, pelo que os actos de liquidação ora impugnados são assim ilegais por violação da norma de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS.
- O entendimento da AT de considerar a sujeição de cada andar não pelo respectivo VPT mas pela soma dos VPT de todos os andares não tem um mínimo de correspondência na letra da verba n.º 28.1 da TGIS.
- Mas também não tem qualquer correspondência com o sentido da verba n.º 28.1 da TGIS porque esta visa não os prédios propriamente ditos mas as habitações neles existentes, desinteressando-se dos demais prédios sem afectação habitacional.
- No caso de a sujeição de cada habitação ao imposto da verba n.º 28 da TGIS ser determinada pelo das demais habitações independentes existentes no mesmo prédio, o facto tributário deixaria de ser o valor da habitação mas a concentração de várias habitações num dado prédio e esta não é uma causa de incidência do imposto do selo da verba n.º 28 da TGIS sobre cada uma, tal como não constitui causa dessa incidência sobre um prédio habitacional a concentração de vários prédios habitacionais na titularidade da mesma pessoa.
- Como não pode constituir causa dessa incidência, porventura, a falta de constituição em regime de propriedade horizontal de um prédio constituído por habitações independentes, a forma jurídica da propriedade do prédio não pode ser determinante dessa incidência.
- Sendo um imposto sobre o património imobiliário, o imposto do selo da verba n.º 28 da TGIS tributaria assim diferentemente a titularidade de património imobiliário de igual valor detido por duas pessoas diferentes, conforme a localização dos prédios – centralizada ou dispersa – mas a concentração ou dispersão imobiliária ser um critério de capacidade contributiva ou qualquer outro critério legítimo de tributação constituiria violação do princípio da igualdade (art. 13º da CRP), o que tornaria inconstitucional a verba n.º 28 da TGIS anexa ao CIS.
- O caso dos autos não pode ter um tratamento diferente do dado a andares ou partes autónomas de um idêntico prédio constituído em regime de propriedade horizontal,

como tem sido reafirmado em múltiplas decisões arbitrais e estaduais que tratam deste mesmo problema e que consagraram idêntica solução.

- Deve a presente acção arbitral ser julgada inteiramente provada e procedente e declarados ilegais e anulados os nove actos de liquidação de imposto do selo aqui impugnados, com todas as consequências de lei, designadamente a condenação do Estado a pagar juros indemnizatórios ao impugnante sobre o imposto que, em consequência desses actos, tiver sido indevidamente pago.

7. A Resposta

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

- O imposto de selo da verba 28.1. incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (C.I.M.I.), seja igual ou superior a € 1 000 000,00, sendo relevante o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda quando susceptíveis de utilização independente, não violando as liquidações o teor literal da verba 28.1 da Tabela Geral.
- O valor patrimonial de todos os andares com utilização independente e afectação habitacional que constituem o referido prédio urbano foi determinado separadamente, nos termos do art. 7º, nº 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (C.I.M.I.) e os sujeitos passivos do imposto do selo (art. 2º, nº 4, do CIS) são os sujeitos passivos de IMI, recaindo sobre eles o encargo do imposto (art. 8º do C.I.M.I (o art. 3º, nº 3, alínea u), do C.I.M.I.).
- O art. 80º, nº 2, do C.I.M.I. declara que, salvo o disposto nos arts. 84º e 92º, a cada prédio corresponde um único artigo inscrito na matriz, e esse princípio apenas é excepcionado relativamente aos prédios mistos, em que segundo o referido art. 84º, cada uma das partes distintas é inscrita na matriz na parte que lhe competir, e relativamente aos prédios constituídos em propriedade horizontal em que, apesar de, nos termos do art. 2º, nº 4, do C.I.M.I., cada fracção autónoma ser havida como constituindo um prédio, a cada edifício em regime de propriedade horizontal corresponde uma só inscrição matricial;

- No caso dos autos, o prédio urbano não estava constituído em regime de propriedade horizontal à data do facto tributário do imposto do selo (31.12.2015) - caso em que cada uma das fracções autónomas seria havida como prédio urbano, incluindo para efeitos da sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral - mas em regime de propriedade vertical.
- E como consta da respectiva matriz predial de andares ou divisões independentes, avaliadas nos termos do art. 12º, nº 3, do C.I.M.I (cada andar ou prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI), para efeitos da inscrição na matriz predial, releva a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, económica e funcionalmente independentes.
- Nesse caso, a inscrição matricial deve fazer referência a cada uma das partes e também ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas, apurado separadamente nos termos dos artigos 37º e seguintes do C.I.M.I., mas a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente, e não deixa de ser um apenas, nem as suas partes distintas são juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.
- Em síntese, o facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação do artigo 28º, nº 1, da Tabela Geral, concluindo-se pela legalidade das liquidações impugnadas, devendo a pretensão do Autor ser considerada improcedente e absolvida a Requerida de todos os pedidos.

8. Questão decidenda

A questão jurídica fundamental a decidir consiste em saber se o âmbito da incidência do Imposto do Selo previsto na Verba 28 da TGIS inclui os prédios urbanos não constituídos em propriedade horizontal mas integrados por andares ou divisões susceptíveis de utilização independente com afectação habitacional, quando o valor patrimonial tributário atribuído a cada uma dessas partes distintas é inferior ao valor de € 1.000.000,00, embora o

conjunto das unidades independentes afectas a habitação atinja um total de VPT igual ou superior a esse montante.

9. Saneamento

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

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

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

II Fundamentação

10. Factos provados

Considera-se provado que:

10.1. A Herança indivisa de A..., inclui o prédio composto de dez andares e divisões com utilização independente sito na ..., Sítio do ..., inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ...-U da freguesia de ..., Lisboa (artigo 3º do Pedido de pronúncia e artigo 1º da Resposta).

10.2. O prédio objecto dos autos compõe-se de dez (10) andares ou divisões susceptíveis de utilização independente sendo nove (9) destinadas a habitação (artigo 1º da Resposta e Doc. nº 3 junto com o Pedido cujo teor se dá como reproduzido).

10.3. A soma dos valores patrimoniais das dez divisões referidas no número anterior é de € 1.524.220,00 e os andares ou divisões classificados como afectos a habitação, em número de nove, totalizam o valor patrimonial total de €1.506.220,00 (artigos 3º e 4º do Pedido e artigo 3º da Resposta).

10.4. Os valores patrimoniais tributários de cada uma das divisões com utilização independente e afectas a habitação, determinados segundo o CIMI, no ano de 2015, são: € 214.910,00 (U-... -C.NAS); € 173.020,00 (U-...- C.PAT); € 117.790,00 (U-...-POE); €231.510,00 (U-...-C.POT); € 181.010,00 (U-...-C.SUL); € 260.970,00 (U-...-MOINH) e €98.420,00 (U-...-R/C); €112.560,00 (U-... -1º); €116.030,00 (U-...-2º) (Documentos 1 e 3 juntos com o Pedido).

10.5. O Requerente foi notificado de liquidações, datadas de 5 de Abril de 2016, de Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, referentes ao ano de 2015, relativamente às divisões afectas à habitação, a pagar em três prestações, segundo o art. 120º do CIMI (Documentos de cobrança constantes do Doc. nº 1, junto com o Pedido).

10.6. As notificações das liquidações referidas no número anterior identificam as importâncias correspondentes à 1ª prestação do imposto liquidado, a pagamento em Abril de 2016, nos montantes, respectivamente, de € 716,38, € 576,79, € 392,64, € 771,70, € 603,38, € 869,90, € 328,08, € 375,20 e € 386,78. (documentos com os números 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016... e 2016...) (Documentos de cobrança juntos aos autos com o Pedido).

10.7. Os documentos de cobrança indicam como valor patrimonial do prédio sujeito a imposto € 1.506.220,00 correspondente ao valor total das nove divisões afectas a habitação 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 divisões, o que conduz a montantes de colecta de € 2.149,10 € 1.730,20 € 1.177,90, € 2.315,10, € 1.810,10, € 2.609,70, € 984,20, € 1.125,60; € 1.160,30 (Documentos de cobrança juntos com o Pedido).

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 na Resposta da Requerida, que não juntou processo administrativo, aceitando e citando a documentação junta pelo Requerente.

13. Apreciação de direito

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

13.1.1. Regime aprovado pela Lei n.º 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 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, com o seguinte conteúdo:

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.

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:

28-1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%;

28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5%.”

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

O CIS, na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º, nº 6 (“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”), quer no artigo 23º, nº 7 (“Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”), em conjugação com o art. 1º do CIMI, considera o prédio em si como o facto tributário (a situação que desencadeia a tributação) desde que atinja o valor previsto na verba 28 da Tabela Geral do Selo, independentemente do número de sujeitos passivos, possuidores (enquanto proprietários, usufrutuários ou superficiários) dos bens em causa.

O disposto na Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, quanto à nova verba 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo, entrou em vigor no dia seguinte à publicação da lei, ou seja, 30 de Outubro de 2012 ².

² Prevendo-se (artigo 6º da Lei nº 55-A/2012) disposições transitórias relativamente à aplicação nesse primeiro ano de vigência que são irrelevantes no presente caso (liquidações referentes a 2015).

Ao tempo da situação em análise já vigorava a redacção introduzida pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Orçamento para 2014), na verba 28.1., que passou 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, o prédio em propriedade total compõe-se de dez (10) divisões ou partes susceptíveis de utilização independente sendo nove (9) destinadas a habitação. Os valores patrimoniais tributários destas nove divisões afectas a habitação oscilam entre € 18.700,00 e € 260.970,00, totalizando o montante de € 1.506.220,00.

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 ³.

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.

³ “Um outro aspecto que deve ser evidenciado na matriz tem a ver com a necessidade de fazer relevar a autonomia que, dentro do mesmo prédio, pode ser atribuída a cada uma das suas partes, funcional e economicamente independentes. Nestes casos, a inscrição matricial não só deve fazer referência a cada uma das partes como deve fazer referência expressa ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas” (Silvério Mateus e Freitas Corvelo, *Os Impostos sobre o Património Imobiliário e o Imposto do Selo, Comentados e Anotados*, Engifisco, Lisboa 2005, pags.159 e 160). E diziam ainda os mesmos autores (*ibidem*, p.160): “Esta autonomização das partes autónomas de um prédio, aplicável sobretudo aos prédios urbanos, justificava-se no âmbito da antiga Contribuição Predial em que o rendimento colectável correspondia à renda ou valor locativo de cada uma dessas componentes, continuou a justificar-se no caso da Contribuição Autárquica em que o valor patrimonial tinha subjacente a renda efectiva ou potencial e continua a ser pertinente em sede do IMI, dado que os factores de valorização previstos nos artigos 38º e seguintes podem não ser os mesmos para todas essas componentes (...) o facto de um prédio estar ou não arrendado continua a ter relevância para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário quer para efeitos de IMI quer para IMT (vd. Artigo 17º do DL 287/2003)” (referiam-se à redacção original “regime transitório para prédios urbanos arrendados”, norma a rever, segundo o seu nº 5, quando se procedesse a revisão da lei do arrendamento urbano, o que aconteceu com a Lei nº 6/2006, de 27/02).

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

Ou seja, 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 ⁴, de acordo com o conceito de prédio 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). ⁵

⁴ Sobre este aspecto, e na linha do comentário citado na nota anterior, veja-se a fundamentação contida na decisão do processo nº248/2013-T: “A autonomização na matriz das partes funcional e economicamente independentes de um prédio em propriedade total prende-se com razões de índole fiscal e extrafiscal. No plano fiscal, essa autonomização tem a ver com a própria determinação do valor patrimonial tributário, que constitui a base tributável do IMI, dado que a fórmula de determinação desse valor, prevista no art. 38.º do mesmo Código, comporta índices que variam em função da utilização atribuída a cada uma dessas partes. No plano extrafiscal, essa autonomização continua a encontrar justificação na relevância atribuída ao valor patrimonial tributário de prédios e suas partes autónomas na legislação do arrendamento urbano.” Aí se menciona também o n.º 1 do art. 15.º-O, do Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12/11, aditado pela Lei n.º 60-A/2011, de 30/11 (prevendo que a cláusula de salvaguarda relativa ao agravamento da tributação em IMI decorrente da avaliação geral dos prédios urbanos, é aplicável por prédio ou parte de prédio urbano que seja objecto da referida avaliação) como confirmando a individualização, para efeitos tributários, das partes autónomas dos prédios urbanos.

⁵ Como observado na decisão do processo arbitral nº132/2013-T: “As normas (...) elencadas consagram o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, mesmo quando não esteja constituído em propriedade horizontal. Ou seja, cada parte susceptível de utilização independente deve ser, para efeitos de IMI, valorizada em face das suas especificidades e afectação, resultando num VPT autónomo, individualizável e correspondente a cada parte susceptível de utilização independente.”

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

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

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

Assim, a tese da Requerida de que “a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente” (*artigos 20º da Resposta*), não é suficiente para tornar irrelevante a autonomia económica e fiscal que acima verificámos encontrar-se consagrada no CIMI no caso de divisões ou andares susceptíveis de utilização independente, sem estatuto de propriedade horizontal, integrados em edifícios em propriedade total.

Nem parece convincente a defesa de que “Tal prédio não deixa de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal” (*art. 21º da Resposta*).

Com efeito, 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 nº 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Como já foi evidenciado em outras decisões arbitrais, “o legislador ao introduzir esta inovação legislativa considerou como elemento determinante da capacidade contributiva os prédios urbanos, com afetação habitacional, *de elevado valor (de luxo), mais rigorosamente, de valor igual ou superior a €1.000.000,00* sobre os quais passou a incidir uma taxa especial de imposto de selo, pretendendo introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afetação habitacional. Por isso, o critério foi de aplicação da nova taxa aos prédios urbanos com afetação habitacional, cujo VPT seja igual ou superior a € 1.000.000,00” (...). “A fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova

taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros. Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”⁶

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

Também a análise por este prisma confirma a correcção da interpretação de que a verba 28 da TGIS não abrange cada um dos andares, divisões ou partes susceptíveis de utilização independente quando apenas do somatório dos respectivos valores patrimoniais tributários resulta um VPT superior ao previsto na referida verba.

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

Assim, e mesmo sem se entender que a verba 28 estaria ferida de inconstitucionalidade por diferente tratamento de situações tributariamente idênticas⁷, considera-se que “A

⁶ 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.

⁷ Diversas decisões do Tribunal Constitucional têm considerado improcedente a invocação, com esse fundamento, da inconstitucionalidade da verba 28 da TGIS.

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.”⁸

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 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 diferente⁹.

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

⁸ 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.

⁹ Sobre essa questão deixámos algumas considerações na decisão arbitral de 4 de Maio de 2014, no processo nº 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.

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 ainda recentemente pelo STA que vem reiterando posições já antes defendidas. 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 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”.¹⁰

No caso dos autos, resulta da factualidade fixada que nenhum dos andares destinados a habitação, do prédio em propriedade vertical objecto deste processo, tem valor patrimonial igual ou superior a €1.000.000,00, 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, pago – prova não realizada nos autos - 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 tributária, a pagamento de juros indemnizatórios nos termos dos artigos 43º e 100º da LGT.

14. Decisão

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais os actos tributários de liquidação de Imposto do Selo (verba 28 e 28.1 da Tabela Geral de Imposto Selo) incidentes sobre os prédios identificados nos autos, e referentes a 2015, conforme expresso nos documentos de cobrança identificados com os números de notas de liquidação nºs 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016...; 2016... e 2016..., ordenando-se a anulação do Imposto de Selo liquidado relativamente ao ano em questão, no montante total de € €15.062,20 (quinze mil e sessenta e dois euros e vinte cêntimos), conforme Pedido, e com todas as legais consequências, inclusivamente reembolso de imposto que tenha sido entretanto pago e, nesse caso, pagamento de juros indemnizatórios devidos.

¹⁰Refere expressamente a pronúncia do Tribunal Constitucional (é citado o acórdão 247/2016, de 04.05.2016) sobre a dimensão constitucional 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, à luz dos princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e proporcionalidade, em que se concluiu que a norma constante da referida verba na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a €1.000.000,00, não é inconstitucional.

b) Condenar a Requerida em custas.

15. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 15.062,20 (quinze mil e sessenta e dois euros e vinte 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 € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerida.

Lisboa, 16 de Janeiro de 2017.

A Árbitro

Manuela Roseiro