

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 391/2014 -T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical

Decisão Arbitral

Processo n.º 391/2014-T

Requerente – A... – Sociedade de Investimentos Prediais. Lda.

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS – Propriedade Vertical

I – Relatório

1. No dia 22 de Maio de 2014, A... – Sociedade de Investimentos Prediais. Lda.”, com o NIF ..., com sede social na ..., veio nos termos do artigo 10º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, requerer a constituição de tribunal arbitral para apreciação da legalidade e anulação dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS), por aplicação da Verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao Código de Imposto do Selo, referentes ao ano de 2012, que deram origem aos Documentos de cobrança números ...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013..., no valor total de € 13.906,20. Foram juntos 17 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. O tribunal arbitral ficou constituído em 20 de Agosto de 2014.

4. Em 2 de Outubro de 2014, a Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) veio justificar a falta de apresentação de Resposta e requerer a dispensa de entrega do processo administrativo, por dar como boa a prova documental entregue pela Requerida, assim como de realização da reunião do 18º do RJAT, solicitando contudo a possibilidade de apresentação de alegações escritas.

5. Não tendo havido oposição por parte da Requerente, foi decidido pelo tribunal a dispensa de reunião do artigo 18º e a apresentação facultativa, por ordem sucessiva, de alegações escritas, indicando-se como data limite para prolação da decisão o dia 19 de Fevereiro de 2015.

6. Foram apresentadas alegações escritas pela Requerida, em 12 de Dezembro de 2014.

7. O Pedido de Pronúncia

A Requerente sustenta, em síntese:

- É proprietária do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia da ..., concelho de ..., prédio constituído em propriedade vertical, composto por 18 divisões susceptíveis de utilização independente, cada uma das quais objecto de avaliação para efeitos de IMI, conforme Caderneta Predial junta;
- O prédio não se encontra na sua totalidade afecto a habitação – das 18 divisões, 4 estão afectas a serviços, 13 afectas a habitação e 1 afecta a estacionamento coberto e fechado – e cada uma das divisões foi objecto de avaliação independente não tendo, nenhuma delas, atingido um VPT superior a um milhão de euros;
- Por não concordar com a legalidade das liquidações de Imposto de Selo referentes a 2012, quanto às divisões afectas a habitação, apresentou reclamação graciosa em 30/12/2013, que foi indeferida em 10/03/2014, mas não se conforma com a decisão considerando-a injusta, ilegal e inconstitucional;
- Da verba 28 da TGIS não decorre qualquer discriminação entre prédios constituídos em propriedade horizontal ou vertical e, recorrendo-se à aplicação dos artigos 67º, nº2, do CIS e 12º, nº 3, do CIMI, é o valor da cada divisão independente que deve ser considerado na aplicação da verba 28 e não qualquer outro VPT diferente do utilizado para efeitos de IMI;

- Foram proferidas diversas decisões arbitrais neste sentido, designadamente nos processos 50/2013-T e 132/2013-T;
- O prédio em apreço é decomposto pela própria AT em várias unidades prediais para efeitos de IMI, não podendo ser tido para efeitos de IS como apenas uma unidade predial; e se o fosse não poderia ser qualificado como “prédio habitacional” já que contém divisões com outro tipo de afectação;
- A interpretação feita pela AT é inconstitucional por violação dos princípios da igualdade e da capacidade tributária, não existindo quaisquer razões que justifiquem diferente tratamento de situações de titularidade de realidades económicas idênticas, conforme se encontrem em situação de propriedade horizontal ou vertical, quando revelam idêntica capacidade económica;
- O artigo 12º, nº 4, do CIMI, ao prever que cada fracção autónoma no regime de propriedade horizontal é havida como um prédio, justifica-se por esses prédios poderem ser de proprietários diferentes, possibilitando a determinação do sujeito passivo de imposto;
- Mas o regime jurídico de propriedade – vertical ou horizontal – deve ser considerado indiferente para efeitos de interpretação do âmbito de aplicação da verba 28 da TGIS, sendo o VPT utilizado para efeitos de IMI o referente à parte de utilização independente, no caso de propriedade vertical, e o correspondente à fracção autónoma, no caso de propriedade horizontal;
- Pelo que devem ser anuladas as liquidações de Imposto do Selo impugnadas, com todas as consequências legais daí decorrentes.

8. A Resposta

A Requerida respondeu, em síntese:

- De acordo com a noção de prédio contida no artigo 2.º do CIMI só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios (n.º 4 do artigo 2.º), pelo que encontrando-se o prédio em regime de propriedade total não existem fracções autónomas a que a lei fiscal possa atribuir a qualificação de prédio;

- Para efeitos de IMI e de Imposto do Selo, por força da redacção da referida verba 28, a Requerente não é proprietária de 18 fracções autónomas mas de um único prédio;
- A propriedade horizontal é um regime jurídico específico de propriedade previsto nos artigos 1414.º e seguintes do Código Civil que regulam a constituição e regras sobre direitos e encargos dos condóminos, consagrando um regime mais evoluído de propriedade, pelo que para efeitos de liquidação do imposto do selo o intérprete e aplicador da lei fiscal não pode aplicar, por analogia, o mesmo regime da propriedade horizontal à propriedade total;
- Nem existe qualquer lacuna a colmatar por analogia, havendo que aplicar os artigos 11º da LGT e 10º do Código Civil;
- O CIMI, para o qual a verba 28º da TGIS remete, prevê que no regime da propriedade horizontal as fracções constituem prédios; não estando o prédio submetido ao regime da propriedade horizontal as fracções são, juridicamente, partes susceptíveis de utilização independente sem que haja partes comuns;
- Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes susceptíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a esta materialidade avaliando estas partes individualmente, nos termos do art. 12º, nº 3, do C.I.M.I., pelo que cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, mas na mesma matriz, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte;
- Os andares ou divisões independentes, avaliados nos termos do artigo 12.º, nº 3, do CIMI, são considerados separadamente na inscrição matricial, contendo o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI, tal como acontecia no corpo do art. 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (C.C.P.I.A.), que dispunha que cada habitação ou parte de prédio era tomada automaticamente para efeitos de determinação do rendimento colectável sobre o qual deva incidir a liquidação, mas, segundo o mesmo Código, o rendimento colectável tinha necessariamente de corresponder à soma da renda ou valor locativo de cada uma das componentes do prédio com autonomia económica;

- A inscrição matricial deve fazer referência a cada uma das partes e também ao valor patrimonial correspondente a cada uma delas, apurado separadamente nos termos dos artigos 37º e seguintes do CIMI, sem que a unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões seja afectada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente;
- O prédio não deixa de ser apenas um, não sendo as suas partes distintas juridicamente equiparáveis às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal e, sem prejuízo do regime de compropriedade quando for o caso, a sua titularidade não pode ser atribuída a mais de um proprietário;
- O facto de o IMI ser apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta a aplicação da verba 28º, nº 1, da TGIS porque o facto determinante da aplicação dessa verba é o valor patrimonial total do prédio e não o de cada uma das suas parcelas separadamente;
- A propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados e, apesar da constituição da propriedade horizontal implicar uma mera alteração jurídica do prédio sem nova avaliação, o legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que tal discriminação seja necessariamente considerada arbitrária, podendo até ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal;
- Segundo a verba 28.1. o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto será, necessariamente, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda quando susceptíveis de utilização independente;
- Outra interpretação violaria a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto, previsto no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP);

- É inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado andar a andar ou andar ou divisão a divisão, e não globalmente;
- Em conclusão, os actos tributários impugnados, em termos de substância, não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo ser mantidos na ordem jurídica.

9. Objecto do pedido

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

Com base nas peças juntas pela Requerente (Pedido de pronúncia arbitral e Documentos numerados de 1 a 17 juntos com esse pedido) e pela Requerida (Resposta), fixa-se a seguinte factualidade, verificando-se que os factos provados se mostram suficientes para emissão de pronúncia:

11.1. A Requerente A... – Sociedade de Investimentos Prediais. Lda.”, com o NIF ..., com sede social na ..., é titular da propriedade do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana sob o artigo ..., da freguesia da ..., concelho de ..., prédio constituído em propriedade vertical, composto por 18 divisões (cf. Documentos nºs 1 a 13, DUCs, e Documento nº14, Caderneta Predial, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

11.2. O prédio objecto dos autos é composto por um total de 4 pisos e 18 divisões susceptíveis de utilização independente, com um rés-do-chão, destinado a escritórios, e 4 andares destinados a habitação, distribuídos por Bloco ..., na Rua ..., com ... destinado a comércio e 4 andares, destinados a habitação e o Bloco ..., na Rua ..., constituído por 1 armazém e 1 escritório, no rés-do-chão, e 3 andares (cf. art. 2º das alegações da AT e DUCS e Caderneta predial juntos com o pedido, como docs 1 a 14).

11.3. O prédio em causa tinha anteriormente o artigo ... da extinta freguesia da ... e foi inscrito na matriz em ... ¹ (cf. art. 1º das alegações da AT e caderneta predial, doc. 14);

11.4. Os valores patrimoniais das referidas divisões susceptíveis de utilização independente foram determinados segundo o CIMI, uns em 2012, nos montantes de €122.880,00 (1...), €122.880,00 (1...); €122.880,00 (2...); €122.880,00 (2...); €122.880,00 (3...); €122.880,00 (3...); €122.880,00 (4...) € 122.880,00 (4...); €72.910,00 (cv...); €72.910,00 (BL...); €72.910,00 (BL...); €72.910,00 (BL...); €72.910,00 (BL...) e €115.940,00 (BL...) e outros em 2013, nos montantes de €26.910,00 (BL...); €135.930,00 (BL...); €53.810,00 (L...); €108.104,00 (L...) e €26.910,00 (RC...) (cf. Caderneta predial, documento nº 14, DUCS juntos com o Pedido, e decisão da reclamação graciosa, doc. nº 17).

11.5. Dos dezoito andares ou divisões inscritos na matriz como sendo de utilização independente, indicados no número anterior, os primeiro treze são classificados como afectos a habitação, e dos outros, um (BL...) é afecto a estacionamento e os restantes

quatro a Serviços (Caderneta predial, documento nº 2 junto com o pedido, e os DUCS juntos com o Pedido), totalizando todos o valor patrimonial total de €1.742,320,00 (decisão reclamação, doc. 17).

11.6. As divisões afectas à habitação foram, relativamente ao ano de 2012, objecto de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, tendo a Requerente recebido, para pagamento até Dezembro de 2013, Documentos de cobrança com os números 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013..., no valor total de € 13.906,20). (Documentos nºs 1 a 13, DUCs, juntos aos autos com o Pedido).

11.7. As colectas apuradas foram, para cada uma das fracções os seguintes: 1... VPT €1.228,00; 1..., €1.228,00; 2...; €1.228,00; 2..., €1.228,00; 3..., €1.228,00; 3..., €1.228,00; 4..., €1.228,00; 4..., €729,10; cv..., €729,10; BL..., €729,10; BL..., €729,10; BL..., €729,10; BL..., €729,10 e BL..., €1.159,40 (Documentos nºs 1 a 13, DUCs, juntos aos autos com o Pedido).

11.8. Os documentos de cobrança contém a indicação “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: €1.390.620,00” (valor que corresponde ao valor total das nove divisões afectas a habitação) e de que a liquidação do Imposto do Selo, datada de 14 de Julho de 2013, teve como fundamento a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, e que se refere ao ano de 2012, resultando da aplicação da taxa de 1% ao valor do VPT de cada um dos andares ou divisões com utilização independente (DUCs, documentos 1 a 13, juntos com o pedido).

11.9. A Requerente reclamou graciosamente das liquidações (Doc. nº15, junto com o pedido), tendo sido notificada, por ofício nº ..., de 22/01/2014, do SF de Lisboa ... para audição prévia (Doc. 17, junto com o pedido) sobre projecto de despacho de indeferimento, o qual veio a ser convertido em definitivo e comunicado em 06/03/2014 (Doc. nº 16, junto com o pedido).

12. Factos não provados

Não há factos não provados com relevo para a decisão da causa.

¹ Que refere anterior número matricial

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

Esta questão já foi apreciada em vários processos no âmbito da Arbitragem Tributária ², não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada nas decisões proferidas ³.

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:

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal

²Sobre a aplicação da verba 28 da TGIS no caso de prédios em propriedade vertical, encontra-se já publicitado um elevado número de decisões no *site* de jurisprudência tributária do CAAD, designadamente, as proferidas nos processos 50/2013T;132/2013-T;181/2013-T;182/2013-T;183/2013-T;185/2013-T;240/2013-T; 248/2013-T; 268/2013-T; 272/2013-T; 280/2013-T; 14/2014-T; 26/2014-T, 30/2014-T; 88/2014-T; 100/2014-T; 177/2014-T, 193/2014-T; 194/2014-T, 206/2014-T e 72/2014-T.

³ Reproduziremos, em grande parte, o texto da decisão proferida no âmbito do CAAD, no processo n.º 194/2014-T julgado por colectivo com participação da signatária.

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. O artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, prevê disposições transitórias por virtude das quais, nesse primeiro ano de vigência, ou seja, 2012: o facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro (quando, de acordo com o artigo 8º do CIMI, aplicável por remissão do nº 4 do art. 2º do CIS, seria em 31 de Dezembro); o sujeito passivo do imposto é o titular do prédio (n.º 4 do artigo 2.º do CIS) também nesse dia 31 de Outubro; o valor

patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI por referência ao ano de 2011; a liquidação do imposto pela AT é efectuada até ao final do mês de Novembro de 2012; o imposto deverá ser pago numa única prestação, pelos sujeitos passivos, até ao dia 20 de Dezembro desse ano 2012.

Quanto às taxas, a alínea f) do n.º 1 do mesmo artigo 6.º, da Lei n.º 55-A/2012, prevê a aplicação em 2012 de uma taxa inferior à taxa de 1%, prevista na verba 28.1 da TGIS para prédios com afectação habitacional, distinguindo-se ainda entre os casos de prédios avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,5 %) e prédios com afectação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI (taxa de 0,8 %).

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

O conceito de “prédios com afectação habitacional” utilizado na verba 28.1 ⁴ não se encontra expressamente definido em qualquer disposição do CIS nem no CIMI, diploma para que remete o n.º 2 do art.º 67.º do CIS.

No caso dos autos, o prédio em propriedade vertical (edifício) é composto por divisões susceptíveis de utilização independente, treze divisões afectas a habitação, quatro afectas a serviços e um estacionamento coberto, ou seja, por “partes enquadráveis em mais de uma das classificações de prédios” previstas no n.º 1 do artigo 6.º do CIMI, prédios de afectação habitacional e comercial (artigos 2.º, 4.º, 6.º e 7.º do Código do IMI, aplicáveis por remissão do art. 67.º do CIS).

Os valores patrimoniais tributários dos treze andares ou divisões com utilização independente, de afectação habitacional, oscilam entre € 72.910,00 e €122.880,00, totalizando o montante de € 1.390.620,00.

Está em causa o exacto sentido do segmento "valor patrimonial considerado para efeitos de IMI", constante da norma de incidência do imposto do selo no corpo da verba 28 da TGIS:

no caso de prédios em propriedade total mas com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com afectação habitacional, o VPT relevante corresponde à soma do VPT das diversas divisões/andares com afectação habitacional, considerado um único prédio, como pretende a AT, ou o que há que ter em conta é o VPT de cada um dos respectivos andares ou divisões autónomas com a referida afectação habitacional, como defende a Requerente?

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 ⁵.

⁴ A redacção deste número foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, passando a utilizar-se o conceito “prédio habitacional”, mas as liquidações objecto dos presentes autos têm por referência o ano de 2012.

⁵ “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 n.º 5, quando se procedesse a revisão da lei do arrendamento urbano, o que aconteceu com a Lei n.º 6/2006, de 27/02).

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

Quanto à liquidação do IMI - aplicação da taxa à base tributável - o art. 119.º, n.º 1 dispõe que "o competente documento de cobrança" contém a "discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta (...)".

Ou seja, a regra é a autonomização, a caracterização como "prédio" de cada parte de um edifício, desde que funcional e economicamente independente, susceptível de utilização independente ⁶, de acordo com o conceito de prédio definido logo no nº 1 do artigo 2º do CIMI: prédio é toda a fracção (de território, abrangendo águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência) desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações,

⁶ 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.

edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica (apresentação e sublinhado nossos).⁷

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

Assim, a afirmação da Requerida no sentido de as requerentes serem, para efeitos de IMI e de Imposto do Selo, por força da redacção da verba 28.1, proprietários não de 13 fracções autónomas com afectação habitacional mas de um único prédio (*artigo 22.º 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.

⁷Como 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.”

Nem é aceitável a argumentação que tem vindo a ser apresentada pela AT baseada na consagração civilística da propriedade horizontal, vislumbrando na tributação prevista na verba 28 da TGIS um intuito legislativo ao desenvolvimento da figura, até como *instrumento de coerência fiscal* (arts. 24º e 26º e ss. da Resposta).

Com efeito, não existem, nem no texto normativo nem no processo legislativo que levou à aprovação da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, elementos que permitam identificar e legitimar uma finalidade (extra-fiscal ou fiscal) no sentido defendido pela Requerida. Antes parece que tal discriminação, inesperada, se arriscaria a violar o princípio da confiança jurídica...

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

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

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

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

prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor” assenta na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de euros*. Claramente o legislador entendeu que este valor, quando imputado a uma habitação (casa, fração autónoma ou andar com utilização independente) traduz uma capacidade contributiva acima da média e, enquanto tal, suscetível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal.”⁸

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 encontrarem 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 respectivo somatório resulta um VPT superior ao que prevê a mesma verba.

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

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.

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

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

Assim, o presente tribunal arbitral conclui que as liquidações de Imposto do Selo, com base na verba 28/28.1 da TGIS, relativamente a cada um dos andares ou partes susceptíveis de utilização independente, propriedade dos Requerentes, objecto dos presentes autos, estão feridas de ilegalidade, porque os referidos dispositivos não podem ser interpretados no sentido da sua aplicação a andares ou partes susceptíveis de utilização independente de um prédio em propriedade vertical, quando apenas do somatório de cada um desses andares ou partes se logra obter um VPT igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de Euros) não atingindo o VPT de cada um dos ditos andares ou partes esse montante.

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

14. Decisão

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegais as liquidações de Imposto do Selo que deram origem aos documentos de cobrança números 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...;

2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013...; 2013..., no valor total de €13.906,20, com conseqüente anulação dessas liquidações e todas as legais conseqüências.

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 € 13.906,20 (treze mil novecentos e seis 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.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de Dezembro de 2014.

A Árbitro

(Maria Manuela Roseiro)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990]