

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º469/2014 -T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Propriedade total ou vertical

Decisão Arbitral

Processo n.º 469/2014-T

Requerentes – A..., D... e M...

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira

Tema: Imposto do Selo – verba 28 da TGIS – propriedade total ou vertical

I – Relatório

1. No dia 7 de Julho de 2014, A... e mulher, D..., contribuintes números ... e 1..., respectivamente, residentes na Rua D... Lisboa e M..., contribuinte n.º 1..., residente na Rua ... Viseu (de ora em diante “Requerentes”), vieram nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT), e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de tribunal arbitral para declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto de Selo (IS), relativos a 2013, que deram origem aos Documentos de cobrança números 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014..., 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... (estes relativos à 1ª prestação, com data limite de pagamento em Abril de 2013), 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... (estes relativos à 2ª prestação, com data limite de pagamento em Julho de 2013) e n.º 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... (estes relativos à 3ª prestação, com data limite de pagamento em Novembro de 2013), totalizando o valor de € 10.984,00, assim como condenação no reembolso das importâncias pagas indevidamente e pagamento de juros

indemnizatórios. Com o Requerimento inicial foram juntos, para além das procurações e comprovativo de pagamento da taxa, 56 documentos.

2. No Pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes optaram por não designar árbitro tendo sido por decisão do Presidente do Conselho Deontológico, nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, designada como árbitro único a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.

3. O tribunal arbitral ficou constituído em 8 de Setembro de 2014.

4. Os Requerentes requereram ainda a junção aos autos, em 4 de Agosto de 2014, de documentos referentes a pagamentos relativos da 2ª prestação, e, em 8 de Setembro de 2014, uma decisão arbitral proferida em 28 de Agosto de 2014, no CAAD no processo n.º 201/2014-T, relativa a Imposto do Selo incidente sobre os mesmos prédios, no ano de 2012.

5. A Administração Tributária e Aduaneira (AT ou Requerida) apresentou, em 9 de Outubro de 2014, a sua Resposta assim como o processo administrativo (PA), propondo dispensa da reunião do artigo 18º do RJAT e de alegações, por estar em causa apenas matéria de direito.

6. As Requerentes foram notificadas de despacho arbitral para se pronunciarem sobre a dispensa de reunião do artigo 18º do RJAT e necessidade de produção de alegações, com indicação que a decisão seria proferida até ao final do prazo para tal. Na ausência de resposta, foi entendido, como previsto também no mesmo despacho, existir acordo com a proposta da Requerida pelo que se passa à fase de decisão (Despachos arbitrais de 25/10 e 30/11).

7. Em 3 de Dezembro de 2014, os Requerentes requereram ainda junção aos autos de documentos referentes ao pagamento de terceiras prestações de IS.

8. O Pedido de Pronúncia

No Pedido inicial, os Requerentes sustentam, em síntese:

- São proprietários do prédio urbano sito na Rua ..., em Lisboa, inscrito na matriz sob o artigo ... da freguesia de ... (actual artigo ... da freguesia de ...), composto por vários andares com utilização independente, nove destinadas a habitação e uma Loja destinada a comércio, como evidenciado na caderneta predial.

- Sobre as referidas unidades independentes, dotadas de autonomia económica, distintas e isoladas entre si, com saída própria para uma parte comum do prédio ou com saída directa para a via pública, incidiram liquidações de Imposto do Selo, respeitantes ao ano de 2013, de acordo com a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, cujos pagamentos efectuaram, apesar de não se conformarem com os actos tributários praticados.
- O valor patrimonial tributário referente à totalidade das unidades que compõem o imóvel (destinadas a habitação e a comércio) é de € 1.141.550,00, sendo os valores patrimoniais tributários resultantes da avaliação averbada na matriz, atribuídos a cada um dos andares com utilização independente.
- Nas liquidações de Imposto de Selo a efectuar de acordo com as alterações ao CIS, introduzidas pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro – tributação de prédios urbanos com valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, igual ou superior a € 1.000.000,00 (um milhão de euros) – há que ter em conta a aplicação subsidiária das regras do CIMI às matérias não reguladas no IS respeitantes à mencionada verba n.º 28, (art. 67.º n.º 2 CIS), determinando-se expressamente a sua aplicação quanto ao *nascimento da obrigação tributária* (art. 5.º al. u), *competência para a liquidação* (art. 23.º n.º 7), *prazo e local de pagamento* (art. 44.º, n.º 5), *cobrança do imposto* (art. 46.º n.º 5) e *garantias dos sujeitos passivos* (art. 49.º n.º 3).
- E a determinação do conceito de “prédio” é feita nos termos dos artigos 11.º LGT e 9.º n.º 1, do Código Civil, assim como do artigo 2.º, n.ºs 1 e 4, e do artigo 12, n.º 3, do CIMI.
- Ora o prédio de que os andares acima descritos fazem parte, não obstante encontrar-se em propriedade vertical é inteiramente constituído por partes dotadas de autonomia económica e susceptíveis de utilização independente, de estar arrendados a arrendatários diferentes.
- Apesar de o edifício não estar dividido em propriedade horizontal, cada um dos andares que o integram tem um valor patrimonial individual na certidão matricial.
- Os referidos andares, distintos e isolados entre si, com saída própria para uma parte comum do prédio, ou saída directa para a via pública, encontram-se em condições

de ser objecto de propriedade horizontal, nos termos dos artigos do Código Civil que regulam este regime (artigo 1414º e ss), regime jurídico este que visa tão-somente conceder autonomia jurídica às fracções do prédio de forma a poderem pertencer a mais do que um proprietário, não sendo por si só atributivo de qualquer sentido económico a essas fracções.

- Para efeitos de IMI (e de IS), releva a autonomia económica do andar resultante de este ser susceptível de utilização independente e não a autonomia jurídica concedida pela figura da propriedade horizontal.
- A análise da incidência (ou não) de IS sobre cada um dos andares ao abrigo da verba 28.1 da TGIS deveria ter sido efectuada *separadamente* face ao valor patrimonial tributário de cada uma dessas fracções, e não ao valor patrimonial de € 1.098.400,00.
- Por outro lado, a exclusão de sujeição ao Imposto do Selo previsto na mencionada verba nº 28 dos prédios urbanos não habitacionais, em muitos casos com valores patrimoniais tributários bastante superiores a € 1.000.000, configura uma chocante violação do princípio constitucional da não discriminação (arts. 13º e 104º nº 1 CRP).
- Os actos de liquidação em causa nos autos padecem de vício de violação de lei, por erro imputável aos serviços da Administração Tributária, por errada qualificação, interpretação e aplicação do direito, tendo-se violado o art. 1º, nº 1, do CIS e a verba nº 28 da TGIS em conjugação com os artigos 2º, nº 1, e 12º, nº 3, do CIMI e os artigos 13º e 103º nº 1 e 104º nº 1 da CRP, razão pela qual devem os mesmos ser revogados, assim como os respectivos documentos de cobrança.
- Neste sentido têm sido proferidas diversas decisões no âmbito do CAAD.
- Tendo optado pelo pagamento do imposto, para evitar processo de execução fiscal, as Requerentes têm inequivocamente direito ao ressarcimento do prejuízo causado, em virtude da indisponibilidade dos montantes pagos, de acordo com o disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, relativamente a todos os pagamentos feitos ou a fazer.

- O valor da utilidade económica do pedido é o valor correspondente ao imposto liquidado, no montante de € 10.984,00, e pago acrescido do pedido de pagamento de juros indemnizatórios nos termos previstos nos artigos 43º e 100º da Lei Geral Tributária.
- Requer-se a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação, o reembolso dos montantes pagos indevidamente assim como juros indemnizatórios.

9. A Resposta

A Requerida responde, em síntese:

- À totalidade do prédio urbano de que os requerentes são proprietários, inscrito na matriz predial da freguesia de ..., artigo ..., com um total de 5 pisos e 10 divisões susceptíveis de utilização independente, 9 destinadas a habitação e 1 afecta a comércio, está atribuído um valor patrimonial tributário de € 1.141.550,00.
- O valor patrimonial tributário foi determinado separadamente, nos termos do art. 7º, n.º 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), sendo o valor patrimonial dos andares/partes com afectação habitacional tido em conta nas liquidações de € 1.098.400,00.
- Sobre este a AT liquidou, nos termos dos artigos 6º, n.º 1, alínea f), subalínea i), o imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral, na redacção dada pelo art. 4º da Lei n.º 55-AJ2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1 por cento, resultando imposto do selo num valor global de € 10.984,00.
- A sujeição ao imposto de selo da verba 28.1. da TGIS resulta da conjugação de dois factos: a afectação habitacional e o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1.000.000,00.
- Como o prédio dos Requerentes se encontra em regime de propriedade total, não existem fracções autónomas a que a lei fiscal possa atribuir a qualificação de prédio. Os requerentes são proprietários de um prédio em regime de propriedade total ou vertical e segundo a noção de prédio do artigo 2.º do CIMI; só as fracções autónomas de prédio em regime de propriedade horizontal são havidas como prédios (n.º 4 do citado artigo 2.º do CIMI).

- Assim, os ora requerentes, para efeitos de IMI e de imposto selo, por força da redacção da referida verba, não são proprietários de 10 fracções autónomas, mas sim de um único prédio.
- A propriedade horizontal, regime jurídico específico da propriedade previsto no artigo 1414.º e ss do Código Civil, é um regime mais evoluído de propriedade e seria abusivo e ilegal aplicar, por analogia, ao regime da propriedade total o regime da propriedade horizontal. Não existindo lacuna, o CIMI, para o qual a citada verba remete, determina que no regime da propriedade horizontal as fracções constituem prédios. Não estando o prédio submetido a este regime, 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, n.º 3, do C.I.M.I. - 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, n.º 3, do CIMI, são considerados separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respectivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI.
- Tal norma legal tem correspondência no corpo do art. 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (CCPIA), que dispunha que cada habitação ou parte de prédio fosse tomada automaticamente para efeitos de determinação do rendimento colectável sujeito a liquidação, mas 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 aos respectivos valores patrimoniais, apurados separadamente nos termos dos artigos. 37º e seguintes do CIMI, 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.

- Tal prédio não deixa, pelo facto de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às fracções autónomas em regime de propriedade horizontal.
- 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 da verba 28º nº1 da Tabela Geral, que incide sobre o valor patrimonial total do prédio e não sobre o de cada uma das suas parcelas.
- A interpretação de que o VPT dos prédios urbanos de que depende a aplicação da verba 28.1. da Tabela Geral é o valor patrimonial de cada andar ou divisão susceptível de utilização independente e não o valor patrimonial tributário global do prédio urbano com afectação habitacional não tem qualquer expressão na lei e é inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária.
- As normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação das partes susceptíveis de utilização independente não permitem afirmar que existe uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical porque trata-se de diferentes regimes jurídico-civilísticos, assim considerados pela lei fiscal, não sendo a discriminação entre propriedade horizontal e vertical, justificada pela imposição de coerência ao sistema fiscal, inconstitucional.
- Esta interpretação resulta da conjugação das normas do CIMI referentes a incidência (art. 1º), noção de prédio (art. 2.º), de prédio urbano (art. 4.º) e espécies de prédios urbanos (art.6.º), devendo os actos tributários impugnados ser mantidos na ordem jurídica por não violarem qualquer preceito legal ou constitucional.

10. 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.

11. 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

12. Factos provados

Com base nas peças juntas pela Requerente (Pedido de pronúncia arbitral, Documentos numerados de 1 a 56, juntos com esse pedido, assim como os documentos posteriormente introduzidos nos autos, dois em 4 de Agosto e nove documentos em 5 de Dezembro de 2014) e pela Requerida (Resposta), fixa-se a seguinte factualidade, verificando-se que os factos provados se mostram suficientes para emissão de pronúncia:

12.1. As Requerentes, D..., casada com A..., e M... dos Santos, são proprietárias, em partes iguais (1/2 cada uma delas) do prédio sito na Rua ... Lisboa, artigo matricial ... da freguesia de ... (Caderneta Predial, Documento n.º 53, e DUCs 1 a 52, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).

12.2. O prédio objecto dos autos compõe-se de cinco pavimentos, encontra-se em propriedade total com 10 andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, que são as seguintes: cave n.º 17-B; Loja n.º 17-A; R/C Dto; R/C Esq; 1º Dto; 1º Esq; 2º Dto; 2º Esq; 3º Dto; 3º Esq (Caderneta predial, documento n.º 2 junto com o pedido, e os DUCS juntos com o Pedido).

12.3. O prédio em causa foi inscrito na matriz em 2009 e os valores patrimoniais das referidas divisões susceptíveis de utilização independente, determinados em 2012 segundo

o CIMI, são de € 128.660,00 (1ºD), € 128.660,00 (1º E); € 128.660,00 (2º D); € 128.660,00 (2º E); € 128.660,00 (3º D); € 128.660,00 (3º E); € 79.910,00 (cv17B); € 43.150,00 (LJ17A); € 128.660,00 (RCD); € 117.870,00 (RCE) (Caderneta predial, documento nº 2 junto com o pedido, e DUCS juntos com o Pedido).

12.4. Dos dez andares ou divisões inscritos na matriz como sendo de utilização independente, nove são classificados como afectos a habitação e um (LJ17A) afecto ao comércio, totalizando todos o valor patrimonial total de € 1.141.550,00 (Caderneta predial, documento nº 2 junto com o pedido, e os DUCS juntos com o Pedido).

12.5. As divisões afectas à habitação foram, relativamente ao ano de 2013, objecto de incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, tendo os Requerentes recebido, sucessivamente, os seguintes documentos de cobrança, com os números 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014..., 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... (Docs nºs 1 a 18, relativos à 1ª prestação do Imposto do Selo, com data limite de pagamento em Abril de 2013, os nove primeiros referentes a D..., os nove seguintes referentes a M...); 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... (Documentos nºs 19 a 34, relativos à 2ª prestação do Imposto do Selo, com data limite de pagamento em Julho de 2013, os oito primeiros referentes a D..., os oito seguintes referentes a M...) e 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... e 2014... (Documentos nºs 35 a 52, relativos à 3ª prestação do Imposto do Selo, com data limite de pagamento em Novembro de 2013 os nove primeiros referentes a D..., os nove seguintes referentes a M...). (Documentos nºs 1 a 52, DUCs, juntos aos autos com o Pedido).

12.6. As colectas apuradas foram, para cada uma das fracções, e por cada titular de ½ da propriedade, os seguintes: 1D - VPT €128.660,00 colecta € 643,30, valor a pagar em 3 prestações de € 214,44 e € 214,43; 1E- VPT €128.660,00 colecta € 643,30, valor a pagar em 3 prestações de €214,44 e €214,43; 2D - VPT €128.660,00 colecta € 643,30, valor a pagar em 3 prestações de €214,44 e € 214,43; 2E- VPT € 128.660,00 colecta € 643,30, valor a pagar em 3 prestações de € 214,44 e € 214,43; 3D- VPT € 128.660,00 colecta € 643,30, valor a pagar em 3 prestações de € 214,44 e € 214,43; 3E- VPT € 128.660,00

colecta € 643,30, valor a pagar em 3 prestações de € 214,44 e € 214,43; Cv17B – VPT € 79.910,00, colecta € 399,55, valor a pagar em 2 prestações de €199,78; RCD €128.660,00 colecta € 643,30 valor a pagar em 3 prestações de € 214,44 e €214,43; RCE - VPT €117.870,00, colecta €589,35, valor a pagar em 3 prestações, de €196,45 (Documentos n.ºs 1 a 52, DUCs, juntos aos autos com o Pedido).

12.7. Os documentos de cobrança contém a indicação “valor patrimonial do prédio – total sujeito a imposto: €1.098.400,00” (valor que corresponde ao valor total das nove divisões afectas a habitação) e que a liquidação do Imposto do Selo, datada de 17 de Março de 2014, teve como fundamento a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (Doc. 1 a 52), aplicando a taxa de 1% ao valor do VPT de cada um dos andares ou divisões com utilização independente, tendo em conta a quota-parte (1/2) de cada comproprietária.

12.8. Os Requerentes pagaram as primeiras e segundas prestações das colectas liquidadas em 29/04/2014 (documentos 54 e 55, juntos aos autos com o Requerimento Inicial) e 16/07/2014, respectivamente.

12.9. Foram pagas as terceiras prestações de IS liquidadas em nome de D... (documentos 1 a 9 juntos aos autos, na sequência do requerimento de 3 de Agosto de 2014).

13. Factos não provados

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

14. Apreciação de direito

14.1. Quanto à cumulação de pedidos e âmbito do pedido

No presente caso os Requerentes pretendem cumular pedidos de declaração de ilegalidade do mesmo imposto incidente sobre o mesmo prédio, compropriedade de mais do que um sujeito passivo, estando em causa a aplicação das mesmas regras de direito na apreciação da incidência do Imposto do Selo previsto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Nada se opõe à cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, de acordo com o princípio da economia processual, nos termos do artigo 3º, nº 1, do RJAT, pelo que o tribunal passará à apreciação e decisão do mérito da causa.

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

14.2.1. 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 ¹, não se identificando, até agora, argumentos que permitam quebrar a unanimidade que vem sendo alcançada nas decisões proferidas ².

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 sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário para efeito de IMI:

¹Sobre 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.

² 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.

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 art. 1º e nº 4 do art. 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 ³.

³ 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 nº 1 do mesmo artigo 6º, da Lei nº 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

14.2.2. 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 (edifício) em propriedade vertical é composto por divisões susceptíveis de utilização independente, nove divisões afectas a habitação e uma divisão afecta a comércio, 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 nove andares ou divisões com utilização independente, de afectação habitacional, oscilam entre €79.910,00 e €128.660,00, totalizando o montante de €1.098.400,00.

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

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%).

⁴A redacção deste número foi alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (OE para 2014), passando a utilizar-se o conceito “prédio habitacional”, mas as liquidações objecto dos presentes autos referem-se ao ano de 2013.

“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.

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

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 nº 5, quando se procedesse a revisão da lei do arrendamento urbano, o que aconteceu com a Lei nº 6/2006, de 27/02*).

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 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). 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

⁶ Sobre este aspecto, e na linha do comentário citado na nota anterior, veja-se a fundamentação contida na decisão do processo n.º248/2013-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.

⁷ Como observado na decisão proferida no processo n.º132/2013 :“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.”

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 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 10 fracções autónomas mas sim de um único prédio (*artigo 23º 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 é aceitável a argumentação que tem vindo a ser apresentada pela AT baseada na consagração civilística da propriedade horizontal, vislumbrando um intuito legislativo ao desenvolvimento da figura, até como *instrumento de coerência fiscal* (*arts 25º e 52º 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.

14.2.3. 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.

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.

Pelo contrário, na maioria dos casos, como evidenciado pela Decisão Arbitral n.º 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 artigos 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.

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 total dos VPT respectivos atingisse 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 e reconhecimento do direito dos Requerentes ao reembolso das quantias do imposto que já pagaram indevidamente, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT.

São ainda devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 24º, nº 5, do RJAT, do artigo 43º da LGT e artigo 61º do CPPT.

15. 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 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014..., 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014..., 2014...; 2014... e n.º 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014...; 2014... e 2014..., com conseqüente anulação dessas liquidações;
- b) Julgar procedente o pedido de reembolso das importâncias entretanto indevidamente pagas pelos Requerentes, correspondentes às prestações do Imposto do selo liquidado e entretanto objecto de pagamento por parte dos sujeitos passivos.

- c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 35.º, n.º 1, e 43.º, n.º 1, da LGT e artigo 61.º, n.º 5, do CPPT.
- d) Condenar a Requerida em custas.

16. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 315.º do CPC, na alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 10.527,80 (dez mil quinhentos e vinte sete euros e oitenta cêntimos).

17. 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]