

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 249/2015-T

Tema: Imposto do selo - Verba 28.1 TGIS (2012 e 2013); prédios com partes suscetíveis de utilização independente, com afetação habitacional

Decisão Arbitral

O tribunal arbitral em funcionamento com árbitro singular constituído no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa nos termos do regime jurídico instituído pelo Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro¹, para o qual foi designado pelo respetivo Conselho Deontológico, o árbitro da lista do Centro Nuno Maldonado Sousa, elabora seguidamente a sua decisão arbitral.

1.1. Relatório

1.2. Constituição do tribunal arbitral

A..., LDA, pessoa coletiva n.º..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ...-... LISBOA, registada na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º..., apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do RJAT e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 Março, em que é Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira**².

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 16-04-2015 e foi notificado à AT em 24-04-2015.

Nos termos em que dispõem as normas do artigo 6.º, n.º 1 e do artigo 11.º, n.º1, al. b) do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes

¹ Nesta decisão designado pela forma abreviada de uso comum “RJAT” (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

² Nesta decisão designada pela forma abreviada “AT” como é de uso generalizado.

dessa designação em 09-06-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 25-06-2015.

Em 28-12-2015 mas com efeitos reportados a 04-01-2016 (primeiro dia útil subsequente às férias judiciais então em curso) este tribunal arbitral prorrogou o prazo para emissão e notificação às partes da decisão arbitral em 2 meses, nos termos do artigo 21º-2 do RJAT.

1.3. O pedido da Requerente

No seu Requerimento Inicial a Requerente peticionou a anulação de 38 liquidações referentes ao Imposto do Selo dos anos de 2012 e de 2013³ no valor total de 44.504,40 €.

O pedido da Requerente alicerça-se no facto de sendo dona de prédio urbano (edifício) que não está sujeito ao regime da propriedade horizontal e é composto por várias partes suscetíveis de utilização independente, uma como loja para comércio e dezanove para habitação e que estas no seu conjunto têm valor patrimonial tributário de 2.225.220,00 € mas nenhuma dessas partes, individualmente considerada, tem valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 €. Defende que a verba 28.1 da TGIS deve incidir sobre o valor de cada uma das divisões do prédio (9º e 30º RI), considerando-se o mesmo valor para determinar se cada uma delas deve ser objeto de tributação por o respetivo valor patrimonial tributário exceder o patamar definido. Defende também não ser lícito efetuar a adição dos valores das divisões do prédio para determinar a respetiva sujeição a imposto.

1.4. A posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta⁴ sustentando a legalidade da liquidação e defendeu a improcedência do pedido e da sua fundamentação, entendendo que o valor patrimonial tributário do prédio urbano, para efeitos determinação do limite

³ Consigne-se que no endereço do seu requerimento Inicial a Requerente apenas se refere ao *imposto de selo do ano de 2012*; trata-se de evidente lapso de escrita pois quis obviamente dizer imposto do selo dos anos de 2012 e de 2013, como se alcança do próprio contexto. Com efeito, os 38 documentos para que remete quando identifica as liquidações são relativos aos anos de 2012 e de 2013 e só todos eles perfazem o valor de 44.504,40 €. Para além disso expressou em requerimento autuado a 11-01-2016 que “sempre pretendeu questionar as liquidações do imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo, dos anos de 2012 e 2013, tal como figura e consta das notas de liquidação que ela própria recebeu (...)”.

⁴ Nesta peça designa-se também este requerimento da AT por “R-AT”.

inferior da incidência da verba 28-1 da TGIS⁵, resulta da soma dos valores patrimoniais das suas partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional. Considera assim que a verba 28.1 da TGIS é aplicável aos prédios em que coexistam partes suscetíveis de utilização independente, cuja adição dos valores patrimoniais dessas partes com afetação habitacional resulte num valor igual ou superior a € 1.000.000,00. Conclui defendendo a manutenção dos atos impugnados.

1.5. Instrução do processo e alegações

A AT solicitou a dispensa da realização da 1ª reunião do tribunal arbitral com as partes bem como da produção de alegações (64.º R-AT) e a Requerente, convidada a manifestar-se sobre a necessidade de realização da reunião do tribunal com as partes e de alegações, não se manifestou nesse sentido. Não tendo sido requerida a produção de prova adicional à documental que foi junta aos autos e por ter sido debatida nos requerimentos das Partes a exceção da caducidade, o tribunal considerou inútil a realização da citada reunião e desnecessária a produção de alegações.

Por despacho de 12-11-2015 notificou-se a Requerida para remeter a estes autos o Processo Administrativo organizado nos termos do artigo 111º do CPPT. A AT informou da inexistência desse elemento, porque a liquidação do IS é consubstanciada nos próprios documentos de cobrança e por a Requerente não ter desencadeado qualquer procedimento administrativo de reclamação graciosa ou de revisão oficiosa. Acrescentou nada ter a aduzir relativamente aos documentos juntos pela Requerente.

1.6. Saneamento

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e tem competência em razão da matéria segundo dispõem as regras do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

As Partes são titulares de personalidade e capacidade judiciárias (sendo a da AT nos termos da disciplina constante do artigo 4.º, n.º 1 do RJAT e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e do artigo 1.º, al. a) da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março), são legítimas e estão regularmente representadas.

⁵ Nesta peça utiliza-se o acrónimo TGIS para designar a tabela Geral do Imposto do Selo.

Não há nulidades que inquinem o processo.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa pelo que se impõe decidir.

A AT suscitou a questão da tempestividade desta ação. Entende-se que por se tratar da apreciação de exceção perentória, o seu conhecimento não deve ser feito no grupo das questões que cabe apreciar em primeiro lugar (608º-1 CPC), tanto mais que há que fazer uso da decisão sobre a matéria de facto. Relega-se pois para a *decisão* o conhecimento sobre esta exceção.

1.7. Decisão

1.8. Matéria de facto

1.8.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. Encontra-se inscrito na matriz predial urbana da freguesia de..., do concelho de Lisboa, sendo titular a Requerente, o prédio urbano a que corresponde o artigo matricial..., localizado na Av.^a..., n.º ... a ...-... em Lisboa, descrito como “prédio em propriedade total com divisões suscetíveis de utilização independente” em número de 20, com o “valor patrimonial total” de 3.021.390,00 €, destinado a habitação e comércio, composto de cave, rés-do-chão e nove andares, sendo a cave constituída por estacionamento para os inquilinos, o rés-do-chão por loja – *stand* com afetação a comércio e os 9 pisos superiores por 19 divisões suscetíveis de utilização independente, com afetação a habitação.
- B. A Requerente recebeu da AT com proveniência no Serviço de Finanças de ..., 38 liquidações de Imposto do Selo, todas com indicação “verba da TGIS 28.1”, com data de liquidação de 14-12-2014, com data limite de pagamento em março de 2015 e com os seguintes elementos de identificação:

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do prédio	Valor patrimonial em euros	Valor a pagar em euros
------------------	----------------	----------------------------	-------------------------	----------------------------	------------------------

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do prédio	Valor patrimonial em euros	Valor a pagar em euros
1	2012	2014 ...	1ºDtº	124.740,00	1.247,40
2	2012	2014 ...	1ºEsq	124.740,00	1.247,40
3	2013	2014 ...	1ºDtº	124.740,00	1.247,40
4	2013	2014 ...	1ºEsq	124.740,00	1.247,40
5	2012	2014 ...	2ºDtº	123.530,00	1.235,30
6	2012	2014 ...	2ºEsq	123.530,00	1.235,30
7	2013	2014...	2ºDtº	123.530,00	1.235,30
8	2013	2014 ...	2ºEsq	123.530,00	1.235,30
9	2012	2014 ...	3ºDtº	124.740,00	1.247,40
10	2012	2014...	3ºEsq	124.740,00	1.247,40
11	2013	2014 ...	3ºDtº	124.740,00	1.247,40
12	2013	2014 ...	3ºEsq	124.740,00	1.247,40
13	2012	2014...	4ºDtº	124.740,00	1.247,40
14	2012	2014 ...	4ºEsq	124.740,00	1.247,40
15	2013	2014 ...	4ºDtº	124.740,00	1.247,40
16	2013	2014 ...	4ºEsq	124.740,00	1.247,40
17	2012	2014...	5ºDtº	125.950,00	1.259,50
18	2012	2014 ...	5ºEsq	125.950,00	1.259,50
19	2013	2014 ...	5ºDtº	125.950,00	1.259,50
20	2013	2014 ...	5ºEsq	125.950,00	1.259,50
21	2012	2014 ...	6ºDtº	125.950,00	1.259,50
22	2012	2014 ...	6ºEsq	125.950,00	1.259,50
23	2013	2014...	6ºDtº	125.950,00	1.259,50
24	2013	2014 ...	6ºEsq	125.950,00	1.259,50
25	2012	2014 ...	7ºDtº	129.590,00	1.295,90
26	2012	2014...	7ºEsq	129.590,00	1.295,90
27	2013	2014 ...	7ºDtº	129.590,00	1.295,90
28	2013	2014 ...	7ºEsq	129.590,00	1.295,90
29	2012	2014...	8ºDtº	130.800,00	1.308,00
30	2012	2014...	8ºEsq	130.800,00	1.308,00
31	2013	2014 ...	8ºDtº	130.800,00	1.308,00
32	2013	2014...	8ºEsq	130.800,00	1.308,00
33	2012	2014...	9ºDtº	90.420,00	904,20

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do prédio	Valor patrimonial em euros	Valor a pagar em euros
34	2012	2014 ...	9ºEsq	80.150,00	801,50
35	2012	2014 ...	9ºFte	34.570,00	345,70
36	2013	2014 ...	9ºDtº	90.420,00	904,20
37	2013	2014...	9ºEsq	80.150,00	801,50
38	2013	2014...	9ºFte	34.570,00	345,70

1.8.2. Factos que se consideram não provados

Não foram alegados outros factos com interesse para a decisão da causa.

1.8.3. Fundamentação da matéria de facto provada

A convicção do Tribunal assentou na prova documental constante dos autos e na posição tomada relativamente a cada facto pelas Partes nos articulados.

1.9. Matéria de direito

1.9.1. Tempestividade da ação arbitral

Na sua Resposta a AT veio suscitar a questão da tempestividade da impugnação por via arbitral (1º a 5º R-AT), por entender não ter sido respeitado o prazo para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral, que afirma ser de 90 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto.

Sustentou a sua posição afirmando que a “Requerente, apenas alega e não prova, através de prova documental, de que as liquidações que impugna apenas se referem à prestação única do ano 2012”. Confirmou ainda a veracidade dos documentos juntos pela Requerente e considerou que estes “instroem o presente processo de forma cabal, inclusive para aferição da tempestividade do pedido de pronúncia arbitral”. Por despacho de 12-11-2015 a AT foi convidada a articular os factos concretos que sustentam a exceção que invoca e optou por não o fazer.

A Requerente reafirmou a tempestividade do seu pedido de constituição do tribunal arbitral e da anulação das liquidações do IS dos anos de 2012 e 2013 a que se reportam as notas de

liquidação que juntou e que têm como data limite de pagamento o mês de março de 2015, como aliás já se assentou.

Os elementos relevantes para análise da tempestividade desta ação são assim:

a) De natureza factual: (i) a data limite para pagamento dos atos impugnados, que foi estabelecida para março de 2015; (ii) e a data de propositura da ação, que ocorreu em 16-04-2015.

b) De natureza jurídica: O prazo para pedir a constituição do tribunal arbitral, que é de 90 dias, contado do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias de que a Requerente foi notificada (10º-1-a do RJAT e 102º-1-a CPPT).

É evidente que a propositura da ação pela Requerente ocorreu muito antes do termo estabelecido para o efeito, que é de 90 dias como se referiu, pelo que é de todo infundada e improcedente a extemporaneidade do pedido invocado pela Requerida.

1.9.2. Questão de fundo: A sujeição de divisões ou andares suscetíveis de utilização independente de prédio urbano (edifício) em regime de propriedade plena, à verba 28.1 da TGIS

A questão de fundo a apreciar nos autos consiste em saber em que *situações jurídicas* deve ser aplicada a verba 28.1 da TGIS, designadamente de que forma se deve encontrar o VPT⁶ para aplicação das normas conjugadas do artigo 1º-1 CIS⁷ e da verba 28.1 TGIS, na versão que foi vigente até 31-12-2013, resultante da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Em concreto importa determinar se o VPT de prédio não submetido ao regime da propriedade horizontal e composto por divisões ou andares suscetíveis de utilização independente, nem todos com afetação para habitação, resulta da soma dos valores patrimoniais dessas partes com afetação habitacional ou se a sujeição a imposto deve ser aferida por cada divisão ou andar suscetível da referida utilização independente.

O direito a aplicar consta em especial do artigo 1º do CIS e da verba 28 da sua TGIS, que na redação que foi vigente desde 30-10-2012 até 31-12-2013, resultante da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro regulava do seguinte modo:

CIS

⁶ Nesta peça utiliza-se o acrónimo “VPT” para designar o valor patrimonial tributário.

⁷ Nesta peça utiliza-se o acrónimo CIS para designar o Código do Imposto do Selo.

Artigo 1.º Incidência

1 - O imposto do selo incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, incluindo as transmissões gratuitas de bens.

TGIS

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

28.1 - Por prédio com afetação 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 %.

Não obstante a entrada em vigor da nova verba da TGIS em vigor em 30-10-2012, nos termos do artigo 7º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, foi fixado pelo mesmo diploma um regime transitório para o ano de 2012, nos seguintes termos:

Artigo 6.º - Disposições transitórias

1 - Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral:

a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;

b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;

c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código

do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;

e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;

ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;

iii) Prédios urbanos 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 %.

2 - Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

3 - A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei.

Para além de regular no sentido da aplicação subsidiária do CIMI⁸ às liquidações relativas à verba 28 da TGIS, foram também feitas adequações a esta nova tributação no CIS, designadamente:

- o A determinação da incidência subjetiva por remissão para o CIMI, que por regra geral determina que o imposto seja pago pelo proprietário do prédio em 31 de dezembro do ano a que respeitar (2º-4 CIS e 8º CIMI);

- O momento da constituição da obrigação tributária por remissão para o CIMI (5º-u CIS);
- A possibilidade de ser aplicada a acumulação de taxas de imposto relativamente à verba 28 da TGIS (22º-4 CIS);
- O carácter anual, a competência dos serviços centrais da AT e a remissão para o CIMI quanto às demais regras referentes à liquidação (23º-7 CIS);
- A aplicação à emissão de documentos de cobrança e ao pagamento do imposto, do regime dos prazos, termos e condições definidos nos artigos 119º e 120.º do CIMI (44º-5 e 46º-5 CIS);
- A aplicação do regime da revisão oficiosa da liquidação e anulação prevista no artigo 115º do CIMI (49º-3 CIS).

Enquanto a Requerente defende que a verba 28.1 da TGIS deve incidir sobre o valor de cada uma das divisões do prédio, considerando-se esse mesmo valor de cada divisão para determinar se cada uma delas deve ser objeto de tributação, por o respetivo VPT exceder o limite inferior definido, a AT sustenta que a sujeição ao IS resulta da conjugação de dois fatores, designadamente (i) a afetação habitacional e o (ii) o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a €1.000.000,00, sendo que este VPT é o do prédio no seu conjunto, ou melhor, aquele que resulta da subtração ao VPT do prédio do valor das divisões que não tenham afetação de habitação⁹.

Veja-se agora qual a solução para o diferendo.

A Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro introduziu alteração na regra do artigo 1º do CIS no sentido de esta norma passar a contemplar também “situações jurídicas” para além de “atos, contratos, documentos, títulos papéis e outros factos” previstos na TGIS. Por outro lado, a mesma alteração legislativa aditou à TGIS a verba 28, em que prevê a tributação da titularidade do direito de propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do CIMI, seja igual ou superior a 1.000.000,00 €, incidindo o imposto sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI. O imposto é calculado à taxa de 1 % quando o prédio em

⁸ Nesta peça utiliza-se o acrónimo CIMI para designar o Código do Imposto Municipal sobre Imóveis.

⁹ Pode ver-se a aplicação deste método em 10º do R-AT.

causa tenha afetação habitacional e à taxa de 7,5% se se tratar de pessoa coletiva residente em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável.

O CIS não dá diretamente resposta à generalidade das questões interpretativas que a verba 28 da TGIS levanta e por isso o legislador avisadamente elegeu desde logo o regime do CIMI para disciplinar as matérias não reguladas (67º-2 CIS). É natural que assim seja pois é justamente no CIMI que estão consagrados os conceitos básicos que o direito fiscal utiliza para a tributação do património, como se alcança do próprio 1º - 6 CIS e do 1º - 2 CIMT.

O direito fiscal não adotou integralmente a conceptualização civilística de prédio, adaptando-a às necessidades deste ramo do direito. Para a tributação do património *prédio* é afinal qualquer fração de território, incluindo as águas, plantações e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa e tenha valor económico (2º CIMI). Por sua vez os prédios podem ser rústicos ou urbanos.

São *prédios rústicos* os terrenos situados fora dos aglomerados urbanos que não sejam terrenos para construção, destinados ou destináveis a atividades agrícolas, incluindo as construções diretamente afetas a essa atividade, suas águas e plantações (3º CIMI).

Já os *prédios urbanos*, que são todos os outros, dividem-se em várias espécies, designadamente (i) prédios habitacionais; (ii) prédios comerciais, industriais ou para serviços; (iii) terrenos para construção; e (iv) outros (6º-1 CIMI). A especificação dos prédios urbanos é feita de acordo com o seu fim, ou porque esteja licenciado para o efeito em causa ou porque seja esse o fim a que é normalmente destinado (6º-3). Por sua vez cabem na qualificação de *terrenos para construção* (i) aqueles para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção; (ii) os que tenham sido declarados como tal no título de aquisição (6º-3 CIMI).

Por seu turno são classificados como *outros* prédios urbanos (i) os terrenos dentro dos limites dos aglomerados urbanos em que as entidades competentes ou os instrumentos de ordenamento do território vedem o loteamento ou a construção (ii) os terrenos dentro de um aglomerado urbano que não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos e não estejam afetos a utilização geradora de rendimentos agrícolas; (iii) os edifícios e

construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins diversos dos fins habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços (6º-4 CIMI).

É ainda admitida a classificação de *prédio misto*, quando o mesmo prédio disponha de parte rústica e parte urbana e nenhuma delas possa ser classificada como principal relativamente à outra (5º-1 e 2 CIMI).

Crê-se que as construções concetuais do CIMI devem ser entendidas como estruturantes da tributação do património, por várias razões. Primeiramente porque as próprias normas das leis fiscais desta área da tributação se expressam nesse sentido, designadamente o 1º - 6 CIS e o 1º - 2 CIMT. Em segundo lugar porque o CIMI é um verdadeiro *código* na sua aceção jurídica, *i.e.*, contém o regime nuclear das regras relativas a determinada matéria; contém a disciplina fundamental, tratando-a de forma sistemática e científica¹⁰. Em terceiro lugar, as normas do CIMI em causa foram elaboradas no âmbito da reforma da tributação do património, ponderadas no complexo normativo em que se integram e têm como função “consagrar os contornos precisos da realidade a tributar” (preâmbulo do CIMI).

Todo o sistema de organização da propriedade imobiliária plasmado no CIMI, a que se fez referência, tem assim como finalidade a caracterização rigorosa do património imobiliário que é objeto de tributação e utiliza para isso um critério de múltiplas dimensões – a perspetiva económica. É a perspetiva económica que permite afirmar que só são prédios as frações de território suscetíveis de *constituírem o património* de pessoas e que tenham *valor económico* (2º CIMI); é a característica de terem *autonomia económica* que permite que o conceito de prédio abranja as águas, plantações, edifícios e construções (2º CIMI); é a utilização *geradora de rendimentos* agrícolas que permite qualificar os prédios como rústicos (3º-1-a CIMI); crê-se ser a mesma ótica de *individualidade económica*, muito mais do que jurídica, que manda tratar como um prédio cada fração autónoma dos edifícios em propriedade horizontal (2º-4 CIMI), embora para o direito civil seja apenas uma *unidade independente* de um prédio urbano (1.414º do código Civil); parecem ser também razões de índole económica que levam a que cada parte de prédio suscetível de utilização

¹⁰ Cfr. José de Oliveira Ascensão – *O Direito – Introdução e Teoria Geral*. 3ª ed., Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, pp.282-283.

independente seja considerada separadamente na inscrição matricial, de forma a permitir a *discriminação do respetivo valor patrimonial tributário* (12º-3 CIMI).

A preocupação da individualização seguindo critérios de cariz económico entende-se bem; pretende-se caracterizar cada *coisa* de acordo com a sua aptidão e tributá-la em conformidade. Para isso há a preocupação permanente de fazer registar o valor de cada parte que possa ser objeto de utilização diferenciada (v.g. 12º-3 CIMI). A preocupação da descrição e registo individualizados das partes autónomas tem afinal o propósito de fazer a tributação também individualizada, por cada parte do património imobiliário; é justamente essa individualização que consagra a norma do artigo 119º-1 CIMI, ao impor não só a discriminação dos prédios mas também a das suas partes suscetíveis de utilização independente e do respetivo valor patrimonial tributário. Para o CIMI é pois o valor das partes suscetíveis de utilização independente que serve de base de incidência ao imposto e não qualquer outro valor que com base nele se calcule por operação aritmética.

Sendo este o critério usado para o cálculo do Imposto Municipal sobre Imóveis e sendo o CIMI de aplicação subsidiária ao CIS (67º-2 da Lei n.º 55-A/2012 de 29 de outubro), não se vê razão para não seguir a sua orientação. Veja-se a que conduz.

A norma de incidência – 28-1 TGIS – apenas determina a aplicação do imposto aos prédios com afetação habitacional com VPT igual ou superior a 1.000.000,00 €. Duas orientações se poderiam explorar:

- (i) Considerar que o limite de 1.000.000,00 € se refere a cada parte do prédio que seja fiscalmente relevante, por ter dignidade tributária própria;
- (ii) Obter um VPT correspondente à *afetação habitacional*, através das operações aritméticas necessárias a expurgar o VPT total das divisões autonomizáveis com diferente afetação.

Em tese qualquer das soluções parece possível mas há que reconhecer que o engenho da segunda orientação não tem qualquer suporte legal e mais não faz do que ficcionar um VPT *corrigido* que a lei não consagra e que parece até estar fora do seu espírito.

Com efeito e como se viu, a tributação do património é marcada pela caracterização rigorosa das realidades a tributar. Ora esse rigor não é conciliável com raciocínios e operações aritméticas que não têm claro suporte legal.

Os elementos teleológico e histórico da interpretação conduzem também no mesmo sentido. Por ocasião da discussão da lei na Assembleia da República ficou claro que se pretendia tributar os prédios de *elevado valor* e que o imposto incidiria sobre as *casas* de valor igual ou superior a 1.000.000,00 €¹¹. Ora a grandeza do valor de uma “casa” é um juízo que se afere relativamente a cada andar e não relativamente a um edifício, que pode ser constituído por múltiplas pequenas divisões, eventualmente com VPT totalizando um quantitativo vultuoso mas sem que com isso se possa afirmar que estejamos perante “casas de elevado valor”. Um edifício com duas casas de 1.000.000,00 € cada uma, terá *casas de elevado valor*; um outro com 100 frações de 100.000,00 € cada uma não merecerá a legenda de ter *casas de elevado valor*.

A jurisprudência dominante tem consagrado soluções no sentido apontado, podendo ver-se a revisão feita nesta matéria, por referência a liquidações de 2012 e de 2013, pela Decisão de 29-01-2015 do Tribunal Arbitral Singular constituído no CAAD, no processo 313/2014-T [JAIME CARVALHO ESTEVES]¹².

Parece assim que a melhor interpretação da norma constante da verba 28.1 da TGIS impõe que cada parte do prédio que seja fiscalmente relevante, por ser suscetível de utilização autónoma, só seja objeto de tributação se o seu VPT for igual ou superior a 1.000.000,00 €. Veja-se agora em que medida é este entendimento aplicável à factualidade trazida pelo Requerente.

Assentou-se que as liquidações referentes a cada um dos anos de 2012 e de 2013, totalizando 38 liquidações, incidiram sobre 19 divisões ou andares com afetação “habitação”, qualquer delas com VPT inferior a 1.000.000,00 €, sendo as divisões de maior valor o lado direito e o lado esquerdo do 8º andar, cada um deles com o VPT de 130.800,00. Da matéria de direito exposta resulta claramente que essas divisões ou andares não podem ser objeto de incidência do imposto por o seu VPT se situar abaixo do limiar de tributação.

Há assim que concluir pela ilegalidade das liquidações e pela procedência do pedido da Requerente.

¹¹ *Diário da Assembleia da República*, I Série, n.º 9/XII -2, 11 de Outubro, p. 32.

¹² Acessível em <http://www.caad.org.pt/>

2. Decisão

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, o Tribunal Arbitral decide julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade das dezanove liquidações de Imposto do Selo (verba 28.1 da TGIS) referentes ao ano de 2012 e das dezanove liquidações de Imposto do Selo referentes ao ano de 2013, relativas ao prédio urbano inscrito na matriz pelo artigo... da freguesia de..., concelho de Lisboa.

Condena-se a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento das custas, que se apuram no local próprio.

2.1. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306º- 2, do CPC, *ex-vi* 29º-1-e) do RJAT e 97º-A, n.º 1-a) do CPPT *ex-vi* 3º-2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 44.504,40 €.

2.2. Custas

As custas ficam a cargo da parte que a elas tiver dado causa, entendendo-se que lhes dá causa a parte vencida (527º-1 e 2 CPC). Nestes autos e considerando a citada regra, a responsabilidade pelas custas é da AT, enquanto parte vencida.

Nos termos do artigo 22º-4 do RJAT e Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas que ficam a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira em 1 836.00 €.

Lisboa, 6 de Março de 2016

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)