

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 544/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS (2014); prédios com partes suscetíveis de utilização independente, com afetação habitacional

Decisão Arbitral¹

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 janeiro, 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. Relatório

1.1. Identificação das partes e constituição do tribunal arbitral

A..., viúvo, NIF..., residente na Avenida..., n.º..., ..., dto. em Lisboa; **B...**, solteira, maior, NIF ..., residente na Avenida..., n.º..., ..., em Lisboa; **C...**, NIF..., casado, residente na Rua..., n.º..., ..., em Lisboa; **D...**, NIF..., casado, residente na Avenida..., n.º..., ..., em Lisboa; **E...**, NIF..., divorciado, residente na Rua..., n.º..., em Lisboa; **F...**, NIF..., solteiro, maior, residente na Avenida..., n.º..., ... porta..., em Lisboa; **G...**,

¹ Nesta peça são utilizados os seguintes acrónimos, siglas e abreviaturas, com o significado indicado:

- AT: Autoridade Tributária e Aduaneira
- CIMI: Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
- CIS: Código do Imposto do Selo
- CRP: Constituição da República Portuguesa
- DL: Decreto-Lei
- IS: Imposto do Selo
- LGT: Lei Geral Tributária
- NIF: Número de identificação fiscal
- R-AT: Resposta da AT
- RI: Requerimento inicial dos Requerentes
- RJAT: Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária instituído pelo DL n.º 10/2011 de 20 de janeiro
- TGIS: Tabela Geral do Imposto do Selo
- VPT: Valor patrimonial tributário

casado, NIF..., residente na..., Rua..., Bloco.... Lote..., r/c, dto, em Lisboa; e **H...**, casado, NIF..., residente na Avenida..., n.º..., Bloco..., ..., esquerdo, frente, em Lisboa, apresentaram pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º-1-a 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**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD em 13-08-2015 e foi notificado à AT em 07-09-2015.

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 dessa designação em 20-10-2015. Em conformidade com a regra constante do artigo 11.º, n.º 1, al. c) do RJAT, o tribunal arbitral ficou constituído em 05-11-2015.

Em 06-05-2016 este tribunal arbitral prorrogou o prazo para emissão e notificação às partes da decisão arbitral em 10 dias, nos termos do artigo 21º-2 do RJAT.

1.2. Identificação dos atos impugnados, síntese da pretensão do Requerente, seus fundamentos e vícios imputados aos atos

No seu Requerimento Inicial os Requerentes, que são donos de prédio urbano em propriedade total com andares afetos à habitação, suscetíveis de utilização independente, peticionam a anulação das liquidações referentes ao Imposto do Selo do ano de 2014 no valor total de 31.122,89 €, estando este valor repartido de acordo com a quota-parte de cada Requerente ou da herança jacente que representa do seguinte modo:

Titularidade	Valor liquidado (€)
A...	5.158,53
Herança por óbito de I...	10.072,83
Herança por óbito de J...	10.594,53
Herança por óbito de K...	5.297,00

O pedido dos Requerentes alicerça-se no facto de sendo donos de prédio urbano (edifício) que não está sujeito ao regime da propriedade horizontal e é composto por várias partes ou

andares suscetíveis de utilização independente, umas para comércio e outras para habitação e que estas últimas, no seu conjunto, têm valor patrimonial tributário de 3.178.220,00 € 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 (26º a 30º RI), considerando-se o mesmo valor para determinar se cada uma delas deve ser objeto de tributação por o respetivo VPT exceder o patamar definido. Defende que constituindo as 39 divisões unidades com valor económico independente, não é lícito efetuar a adição dos valores das divisões do prédio para determinar a respetiva sujeição a imposto.

Os Requerentes peticionam também juros indemnizatórios sobre o imposto que entretanto pagaram.

Em termos jurídicos os Requerentes sustentam a inaplicabilidade das normas de incidência utilizadas, designadamente o artigo 1º-1 do CIS em conjugação com a verba 28.1 da TGIS ao imóvel em questão. Na tese dos Requerentes as liquidações padecem assim do vício de violação de lei.

1.3. Síntese da posição da AT

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua Resposta 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 inferior da incidência da verba 28-1 da TGIS, resulta da soma dos valores patrimoniais das suas partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional (o “valor global do prédio”, como refere em 10º R-AT). 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 (17º R-AT). Conclui defendendo a manutenção dos atos impugnados.

2. Saneamento

2.1. Instrução do processo e alegações

A AT considerou dispensável a primeira reunião do tribunal arbitral com as Partes (R-AT, *in fine*) por as questões a apreciar serem exclusivamente de Direito. Nessa linha de raciocínio e tendo em vista evitar a prática de atos potencialmente inúteis, as Partes foram convidadas em 15-03-2015 para se manifestarem em prazo que já decorreu, sobre a necessidade de efetuar a reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT e de produzir alegações, orais ou por escrito, com a advertência que se nada dissessem se iniciaria o período para prolação da presente decisão. As Partes optaram por nada dizer a este propósito.

Foram juntos documentos pelos Requerentes que não mereceram contestação. Foi junto o processo administrativo pela AT.

2.2. 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.

Não há nulidades que inquinem o processo.

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

3. Decisão

3.1. Matéria de facto

3.1.1. Factos que se consideram provados

Nestes autos ficaram assentes os seguintes factos:

- A. Encontra-se inscrito na matriz predial urbana, o prédio sito na Av.^a..., n.ºs ... A, ... B, ... C, ... D, e ... em Lisboa, no concelho de Lisboa, freguesia dos..., com o artigo matricial..., descrito como prédio do tipo “prédio em prop. total com andares ou div. susc. de utiliz. independente”, com o valor patrimonial total de 4.281.740,00 €, com o destino “comércio e habitação”,

nos termos que constam da respetiva caderneta predial junta ao RI dos Requerentes como documento n.º 154, que pela sua extensão e detalhe se dá aqui por reproduzido e que em síntese manifesta que a composição do prédio é a seguinte:

Andares (piso de localização)	Nº de andares ou divisões suscetíveis de utilização independente	Afetação
Anun	1	Serviços
Cave	1	Armazéns e atividade industrial
Loj D	1	Serviços
Loj E	1	Serviços
1	2	Serviços (1D e 1 DF)
1	2	Habitação (1E e 1 EF)
2	4	Habitação
3	4	Habitação
4	4	Habitação
5	4	Habitação
6	4	Habitação
7	4	Habitação
8	4	Habitação
9	4	Habitação
10	4	Habitação
11	1	Habitação (11 P)
11	1	Serviços (11 D)

B. O prédio urbano referido em A) tem como titulares inscritos na respetiva matriz: [16º RI: doc. 154]

a. A..., com a parte de 1/6;

- b. Herança de I..., com a parte de 1/3;
 - c. Herança de J..., com a parte de 1/3;
 - d. Herança de K..., com a parte de 1/6.
- C. O prédio referido em A) está descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa, na freguesia de..., descrição n.º .../..., constando inscrita: [17º RI: doc. 155]
- a. A quota de 1/6 em nome do Requerente A...; [Ap. 6 de 01-07-1959]
 - b. A quota de 1/6 por sucessão hereditária de I..., e de L..., sem determinação de parte ou direito, a favor de H... e de G..., ambos Requerentes nestes autos; [Ap. 35 de 25-03-1997 e Ap. 4466 de 24-09-2010]
 - c. A quota de 2/6 por sucessão hereditária de I...; sem determinação de parte ou direito, a favor de K... e J..., ambos falecidos, a quem sucederam: [Ap. 6 de 01-07-1959, Ap. 13 de 12-08-1991, Ap. 4101 de 24-09-2010, Ap. 4465 de 24-09-2010]
 - i. G... e H..., Requerentes nestes autos, que também sucederam a L..., esta já falecida;
 - ii. B..., D..., A..., C..., F... e E..., todos Requerentes neste processo;
 - d. A quota de 2/6 por sucessão hereditária de K..., sem determinação de parte ou direito, a favor de B..., D..., A..., C..., F... e E..., todos Requerentes neste processo; [Ap. 4392 de 24-09-2010]
- D. O Requerente A... recebeu do Serviço de Finanças de Lisboa –... as seguintes liquidações referentes ao ano de imposto 2014, com data de liquidação de 20-03-2015, relativas aos seguintes andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, do prédio identificado em A), com indicação do fundamento “verba da TGIS 28.1” e da quota-parte de 1/6: [1º e 2º RI: docs. 1 a 38]

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
1	2014	2015...	1 E	147,13
2	2014	2015...	1 EF	133,57
3	2014	2015...	2 D	128,88
4	2014	2015...	2 DF	142,42
5	2014	2015...	2 E	141,73
6	2014	2015...	2 EF	138,45
7	2014	2015...	3 D	132,08
8	2014	2015...	3 DF	138,45
9	2014	2015...	3 E	141,73
10	2014	2015...	3 EF	142,42
11	2014	2015...	4 D	128,88
12	2014	2015...	4 DF	142,42
13	2014	2015...	4 E	141,73
14	2014	2015...	4 EF	138,45
15	2014	2015...	5 D	132,08
16	2014	2015...	5 DF	138,45
17	2014	2015...	5 E	141,73
18	2014	2015...	5 EF	142,42
19	2014	2015...	6 D	128,88
20	2014	2015...	6 DF	142,42
21	2014	2015...	6 E	141,73
22	2014	2015...	6 EF	138,45
23	2014	2015...	7 D	132,08
24	2014	2015...	7 DF	138,45
25	2014	2015...	7 E	141,73
26	2014	2015...	7 EF	128,88
27	2014	2015...	8 D	128,88

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
28	2014	2015...	8 DF	142,42
29	2014	2015...	8E	141,73
30	2014	2015...	8 EF	138,45
31	2014	2015...	9 D	132,08
32	2014	2015...	9 DF	138,45
33	2014	2015...	9 E	141,73
34	2014	2015...	9 EF	142,22
35	2014	2015...	10 D	123,68
36	2014	2015...	10 DF	145,50
37	2014	2015...	10 EF	140,13
38	2014	2015...	11 P	57,42

E. O cabeça de casal da herança de I... (NIF...) recebeu do Serviço de Finanças de Lisboa – ... as seguintes liquidações referentes ao ano de imposto 2014, com data de liquidação de 20-03-2015, relativas aos seguintes andares ou divisões suscetíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com indicação do fundamento “verba da TGIS 28.1” e da quota-parte de 1/3: [4º e 5º RI: docs. 39 a 75]

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
39	2014	2015...	10 EF	280,27
40	2014	2015...	9 EF	284,83
41	2014	2015...	10 DF	291,00
42	2014	2015...	10 E	276,93
43	2014	2015...	1 E	294,27

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
44	2014	2015...	1 EF	267,13
45	2014	2015...	2 D	257,77
46	2014	2015...	2 DF	284,83
47	2014	2015...	2 E	283,47
48	2014	2015...	2 EF	276,90
49	2014	2015...	3 D	264,17
50	2014	2015...	3 DF	276,90
51	2014	2015...	3 E	283,47
52	2014	2015...	3 EF	284,83
53	2014	2015...	4 D	257,77
54	2014	2015...	4 DF	284,83
55	2014	2015...	4 E	283,47
56	2014	2015...	4 EF	276,90
57	2014	2015...	5 D	264,17
58	2014	2015...	5 DF	276,90
59	2014	2015...	5 E	283,47
60	2014	2015...	5 EF	284,83
61	2014	2015...	6 D	257,77
62	2014	2015...	6 DF	284,83
63	2014	2015...	6 E	283,47
64	2014	2015...	6 EF	276,90
65	2014	2015...	7 D	264,17
66	2014	2015...	7 DF	276,90
67	2014	2015...	7 E	283,47
68	2014	2015...	7 EF	257,77
69	2014	2015...	8 D	257,77
70	2014	2015...	8 DF	284,83

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
71	2014	2015...	8 E	283,47
72	2014	2015...	8 EF	276,90
73	2014	2015...	9 D	264,17
74	2014	2015...	9 E	283,47
75	2014	2015...	11 P	114,83

F. G... como cabeça de casal da herança de J... (NIF ...), recebeu do Serviço de Finanças de Lisboa – ... as seguintes liquidações referentes ao ano de imposto 2014, com data de liquidação de 20-03-2015, relativas aos seguintes andares ou divisões suscetíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com indicação do fundamento “verba da TGIS 28.1” e da quota-parte de 1/3: [7º e 8º RI: docs. 76 a 114]

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
76	2014	2015...	10 EF	280,27
77	2014	2015...	10 E	276,93
78	2014	2015...	10 DF	291,00
79	2014	2015...	10 D	247,37
80	2014	2015...	9 EF	284,83
81	2014	2015...	9 E	283,47
82	2014	2015...	9 DF	276,90
83	2014	2015...	9 D	264,17
84	2014	2015...	8 EF	276,90
85	2014	2015...	8 E	283,47
86	2014	2015...	8 DF	284,83
87	2014	2015...	8 D	257,77

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
88	2014	2015...	7 EF	257,77
89	2014	2015...	7 E	283,47
90	2014	2015...	7 DF	276,90
91	2014	2015...	7 D	264,17
92	2014	2015...	6 EF	276,90
93	2014	2015...	6 E	283,47
94	2014	2015...	6 DF	284,83
95	2014	2015...	6 D	257,77
96	2014	2015...	5 EF	284,83
97	2014	2015...	5 E	283,47
98	2014	2015...	5 DF	276,90
99	2014	2015...	5 D	264,17
100	2014	2015...	4 EF	276,90
101	2014	2015...	4 E	283,47
102	2014	2015...	4 DF	284,83
103	2014	2015...	4 D	257,77
104	2014	2015...	3 EF	284,83
105	2014	2015...	3 E	283,47
106	2014	2015...	3 DF	276,90
107	2014	2015...	3 D	264,17
108	2014	2015...	2 EF	276,90
109	2014	2015...	2 E	283,47
110	2014	2015...	2 DF	284,83
111	2014	2015...	2 D	257,77
112	2014	2015...	1 EF	267,13
113	2014	2015...	1 E	294,27
114	2014	2015...	11 P	114,83

G. A... como cabeça de casal da herança de K... (NIF...), recebeu do Serviço de Finanças de Lisboa –... as seguintes liquidações referentes ao ano de imposto 2014, com data de liquidação de 20-03-2015, relativas aos seguintes andares ou divisões suscetíveis de utilização independente do prédio identificado em A), com indicação do fundamento “verba da TGIS 28.1” e da quota-parte de 1/6: [9º e 10º RI: docs. 115 a 153]

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
115	2014	2015...	1 E	147,13
116	2014	2015...	1 EF	133,57
117	2014	2015...	2 D	128,88
118	2014	2015...	2 DF	142,42
119	2014	2015...	2 E	141,73
120	2014	2015...	2 EF	138,45
121	2014	2015...	3 D	132,08
122	2014	2015...	3 DF	138,45
123	2014	2015...	3 E	141,73
124	2014	2015...	3 EF	142,42
125	2014	2015...	4 D	128,88
126	2014	2015...	4 DF	142,42
127	2014	2015...	4 E	141,73
128	2014	2015...	4 EF	138,45
129	2014	2015...	5 D	132,08
130	2014	2015...	5 DF	138,45
131	2014	2015...	5 E	141,73
132	2014	2015...	5 EF	142,42
133	2014	2015...	6 D	128,88

Referência no RI	Ano de imposto	Identificação do documento	Identificação do andar ou divisão	Coleta em euros
134	2014	2015...	6 DF	142,42
135	2014	2015...	7 D	132,08
136	2014	2015...	7 DF	138,45
137	2014	2015...	7 E	141,73
138	2014	2015...	7 EF	128,88
139	2014	2015...	8 D	128,88
140	2014	2015...	8 DF	142,42
141	2014	2015...	8 E	141,73
142	2014	2015...	6 E	141,73
143	2014	2015...	6 EF	138,45
144	2014	2015...	8 EF	138,45
145	2014	2015...	9 D	132,08
146	2014	2015...	9 DF	138,45
147	2014	2015...	9 E	141,73
148	2014	2015...	9 EF	142,42
149	2014	2015...	10 D	123,68
150	2014	2015...	10 DF	145,50
151	2014	2015...	10 E	138,47
152	2014	2015...	10 EF	140,13
153	2014	2015...	11 P	57,42

- H. O Requerente A... pagou o imposto liquidado no montante de € 5.158,53 em 29 de Abril de 2015. [34º RI: docs. 1 a 38]
- I. O imposto liquidado à herança aberta por óbito de K..., no montante de € 5.297,00, foi pago em 29 de Abril de 2015. [35º RI: docs. 115 a 153].

- J. A primeira prestação do imposto liquidado à herança aberta por óbito de I..., no montante de € 5.092,47 foi paga em 29 de Julho de 2015. [36º RI: docs. 39 a 75].
- K. Do imposto liquidado à herança aberta por óbito de J..., foi paga a quantia de € 5.478,29 em 29 de Abril de 2015. [36º RI: docs. 76 a 114].
- L. A segunda prestação do imposto liquidado à herança aberta por óbito de I..., foi paga em 19 de Novembro de 2015. [Requerimento de 07-12-2015: docs. 1 a 37].
- M. A segunda prestação do imposto liquidado à herança aberta por óbito de J..., foi paga em 19 de Julho de 2015. [Requerimento de 07-12-2015: docs. 38 a 74].

3.1.2. Factos que se consideram não provados

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

3.1.3. 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, devidamente identificada.

3.2. **Matéria de direito**

3.2.1. 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 VPT para aplicação das normas conjugadas do artigo 1º-1 CIS e da verba 28.1 TGIS, na redação vigente desde 01-01-2014, resultante do artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014).

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 está em vigor desde o início de 2014, regula do seguinte modo:

CIS

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 habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI - 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 %.

Note-se que a imposição da tributação através desta verba teve o seu início em 30-10-2012 e a sua disciplina foi introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro que regulou no sentido da aplicação subsidiária do CIMI às liquidações relativas à verba 28 da TGIS. Também foram feitas adequações a esta nova tributação no CIS, designadamente:

- 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);
- O caráter 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 da tese dos Requerentes resulta 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 andar ou 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 adição dos valores patrimoniais correspondentes a todas as divisões ou andares do prédio que tenham afetação de habitação.

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 urbanos² 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 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).

² A partir de 01-01-2014 passou a abranger também “terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação”, em resultado da alteração introduzida pelo artigo 194.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2014).

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 científica³. 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

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

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 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.

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 €⁴. 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]⁵. As decisões posteriores têm vindo desde então a confirmar o mesmo entendimento.

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 pelos Requerentes.

Assentou-se que as liquidações referentes a cada um dos titulares de parte dos prédios, incidiram sobre 39 divisões ou andares com afetação “habitação”, qualquer delas com VPT inferior a 1.000.000,00 €. 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.

⁴ *Diário da Assembleia da República*, I Série, n.º 9/XII -2, 11 de Outubro, p. 32.

⁵ Acessível em <http://www.caad.org.pt/>

Há assim que concluir pela ilegalidade das liquidações e pela procedência do pedido dos Requerentes.

3.2.2. Os juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem ainda que lhes sejam pagos juros indemnizatórios. Nos termos da norma do artigo 100º da LGT “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei.”. Parece claro que assiste ao contribuinte o direito a serem-lhe pagos juros calculados sobre as importâncias que tenha pago, relativas a liquidações feridas de ilegalidade, de modo a que o seu património seja compensado dos frutos que deixou de produzir, por se ver desembolsado das citadas importâncias.

Importa contudo avaliar se este tribunal arbitral goza de competência para lhe reconhecer esse direito ou para condenar a AT nesse sentido. Para isso há que ter presente que (i) com o RJAT se pretendeu reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos (preâmbulo do decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de Janeiro); (ii) o carácter imperativo das decisões arbitrais para a AT tem a extensão dos *exatos termos* dessas mesmas decisões (24º-1 RJAT); (iii) a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência do pedido (que pode ser total ou parcial) (100º LGT).

O primeiro elemento interpretativo citado impede que se conceba qualquer sistema que impeça ou dificulte que a decisão arbitral de atingir o seu objetivo, que é a definição do direito no caso concreto. A tutela dos direitos dos sujeitos passivos não se basta com menos, *i.e.*, da decisão devem resultar todas as consequências necessárias para que se obtenha a legalidade. Não se pode conceber que declarada a ilegalidade do ato tributário o sujeito passivo tivesse ainda que recorrer a outra instância para ver declarado o seu direito à reconstituição da situação.

Por outro lado, o segundo elemento leva a considerar que sendo as decisões arbitrais imperativas para a AT nos seus *exatos termos* (24º-1 RJAT), isso significa que estas devem

conter todos os elementos necessários a que a AT possa com toda a *exatidão*, repor a legalidade e para isso é indispensável que decisão contenha os precisos limites e termos em que julga.

O terceiro elemento ilustra afinal esta necessidade de exatidão ou precisão da decisão. Ao afirmar que a obrigação de reconstituição pela AT está subordinada ao próprio âmbito da procedência, a lei (100º LGT) cria um nexo de dependência entre a decisão e a obrigação de reconstituição. A reconstituição é feita na medida em que a pretensão seja julgada procedente. Não há reconstituição sem procedência e a medida da precedência define a medida da reconstituição. A necessidade desta precisão é claríssima nos casos de procedência parcial. Quando ocorra a procedência parcelar como deve comportar-se a AT? A resposta só pode ser uma – nos exatos termos e limites em que foi proferida a decisão, quer seja judicial ou arbitral.

No caso concreto assentou-se que foram pagas prestações do imposto identificadas de L) a Q) dos “factos provados”. Sobre o valor pago são devidos juros indemnizatórios aos Requerentes, contados à taxa legal, sobre o valor de cada um desses pagamentos desde a data em que cada um foi satisfeito. Em qualquer dos casos os juros serão contados até ao reembolso integral das quantias indevidamente satisfeitas pelos Requerentes.

4. Decisão

Considerando os elementos de facto e de direito coligidos e expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e declarar a ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo (verba 28.1 da TGIS) referentes ao ano de 2014, relativas ao prédio urbano sito na Av.^a..., n.ºs ... A, ...B, ...C, ... D, e ... em Lisboa, no concelho de Lisboa, freguesia dos..., com o artigo matricial..., anulando-as em consequência.
- b) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento aos Requerentes de juros indemnizatórios á taxa legal, contados até ao reembolso integral das quantias indevidamente satisfeitas pelos Requerentes, calculados à taxa legal sobre o valor de cada um desses pagamentos desde a data em que cada um foi satisfeito, até ao seu reembolso integral.
- c) Condenar a AT no pagamento das custas, que se apuram no local próprio.

5. 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 31.122,89 €.

6. 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 Requerida, 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 Requerida em 1.836.00 €.

Lisboa, 16 de maio de 2016

O árbitro,

(Nuno Maldonado Sousa)