

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 593/2016-T**

**Tema: IS – Art.º. 28.1 da TGIS.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – Relatório**

A **A...**, matriculada na Conservatória do Registo Comercial sob o n.º .../NIPC e a **B...** com o NIPC..., ambas com sede na Rua ..., Bloco ... -... Lisboa, coligadas de conformidade com o que está previsto no art.º 72º do CPPT e art.º 11º do RJAT, apresentaram em 3 de outubro de 2016 pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, invocando o disposto na alínea a) do nº1 do artigo 10º, do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, em que deduzem pedido de pronúncia arbitral de anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa proferido no Processo n.º ...2016..., em 28 de Junho de 2016, o qual recaiu sobre o pedido de anulação das liquidações de IS verba 28.1, referentes ao ano de 2014, e impugnam, igualmente, as referidas liquidações do imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao CIS, no montante de € 50.215,00, com referência aos prédios identificados no Doc. 2, constituído este pelas cópias das cadernetas prediais.

1. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite e notificado à Autoridade Tributária nos termos do disposto no artigo 11º do Decreto-Lei nº 10/2011 de 20 de Janeiro, na redação dada pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário árbitro singular e as partes foram notificadas da designação. O tribunal arbitral foi constituído em 10 de janeiro de 2017.
2. Por se entender que pelas impugnantes foram apresentados documentos suficientes para documentar a apreciação do pedido, os quais não foram impugnados, foi dispensada por Despacho de 20 de fevereiro de 2017 a realização da reunião prevista

no artigo 18º do RJAT, dado estar em causa apenas matéria de direito, tendo as partes sido, todavia, notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas, o que fizeram dentro do prazo fixado. Foi, ainda, designada a data limite de 31 de maio para a prolação da decisão arbitral e para pagamento da taxa de justiça subsequente.

3. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para apreciar e decidir o objeto do processo. O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que obstem à apreciação do mérito da causa, mostrando-se reunidas as condições para ser proferida decisão final. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011 de 22/03).
4. A presente ação foi interposta tempestivamente dado que a notificação da reclamação graciosa ocorreu em 08/07/2016 e a ação foi interposta em 03/10/2017, isto é, dentro dos 90 dias estabelecidos na alínea a) do nº 1 do art.º 10º do RJAT.
5. O objeto do pedido de pronúncia arbitral consiste na declaração de ilegalidade do mencionado despacho de indeferimento da reclamação graciosa e do ato de liquidação de imposto de selo sobre o património imobiliário devidamente identificado nos autos, constante da verba nº 28 da tabela geral do imposto de selo (TGIS), nos termos em que foi efetuada pela AT.

## II – Matéria de Facto

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas pelas Requerentes, salientam-se os seguintes elementos sobre a matéria de facto:

- a) As impugnantes são superficiárias de um prédio urbano, destinado a habitação social, inscrito na respetiva matriz predial da freguesia de..., concelho de Lisboa, sob o artigo...;
- b) Este imóvel está constituído sob o regime de propriedade total ou vertical;
- c) O imóvel dispõe de 99 partes ou frações suscetíveis de utilização independente, sendo apenas uma delas destinada a serviços, conforme se infere da respetiva caderneta predial que constitui o Doc. nº 2 junto à petição inicial, sendo as restantes destinadas a habitação;

- d) O valor patrimonial tributário de cada uma das frações que consta na caderneta predial foi determinado separadamente, nos termos do art.º 7º, nº 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), ascendo o valor patrimonial tributário na sua totalidade a € 5.109.610,00, como resulta da conferência da mesma caderneta.
- e) Todavia, o valor patrimonial total das frações ou partes destinadas a habitação soma, € 5.021.780,00.
- f) Uma vez que estavam em causa frações destinadas a habitação e porque o valor patrimonial tributário global era superior a um milhão de euros, a A.T. liquidou o imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral anexa ao Código, à taxa de 1 por cento, sobre aquele valor de € 5.021.780,00.
- g) Destas liquidações de imposto do selo com referência ao exercício de 2014 resultou um valor global liquidado de € 50.215,00 de Imposto de Selo cuja primeira prestação à data da PI se encontrava paga.
- h) A AT não se teve em conta na liquidação a natureza jurídica das impugnantes.
- i) As impugnantes apresentaram reclamação graciosa contra as referidas liquidações de imposto de selo, que foi inferida.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

### **III – Matéria de Direito**

Em defesa do seu pedido de anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa e das liquidações de imposto de selo efetuadas para cada uma das frações destinadas a habitação, as peticionantes referem sucintamente:

1. “As requerentes são cooperativas de habitação, sendo a sua génese, o prosseguimento de fins de utilidade pública coletiva; são pessoas coletivas de utilidade pública já que prosseguem o interesse e os fins de utilidade pública como é o facto de proporcionarem habitação aos mais desfavorecidos”;

2. Que, por seu turno, o Código Cooperativo constante da Lei n.º 85/98, de 16/12, prevê, de conformidade com o seu art.º 10º do citado que *“As cooperativas estão isentas de sisa na aquisição de quaisquer direitos sobre imóveis destinados à sede ou ao exercício das atividades que constituam o respetivo objeto social. São, as cooperativas igualmente isentas no pagamento do IMI incidente sobre o valor patrimonial dos imóveis supra referidos”* (n.º 1 e 2);
3. E que, de acordo com o art.º 14º no seu n.º 1, *“sem prejuízo do disposto no art. 10º do presente estatuto, ficam isentos de contribuição autárquica os prédios ou partes de prédios urbanos habitacionais, propriedade de cooperativa de habitação e construção e por estas cedidos aos seus membros em regime de propriedade coletiva, qualquer que seja a modalidade, desde que destinados à habitação própria e permanente destes, nos termos e condições previstas no art.º 50 n.º 2º do EBF.”*
4. Por outro lado, consagra o Dec. Lei 460/77 de 7 de novembro, no n.º 1 do seu art.º 1º que *“são pessoas coletivas de utilidade pública as associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição cooperando com a administração central ou administração local, em termos de merecerem da parte desta a declaração de “utilidade pública”.*
5. *“Desde sempre existiu a preocupação do legislador e o respeito pela imposição Constitucional em criar um regime de isenção fiscal atribuído às cooperativas, regime esse, que é, no todo aplicável às requerentes”,* que se encontra consagrado no art.º 64º-A do EBF.
6. Sendo as impugnantes pessoas coletivas de utilidade pública beneficiam das isenções que emergem daquele Decreto-Lei, nomeadamente do que estabelece o art.º 6º, alínea c) do Código do Imposto de Selo, isto é, da isenção de imposto de selo, que refere: *“são isentos do imposto do selo, quando este constitua um encargo – alínea c) as pessoas coletivas de utilidade pública administrativa ou de mera utilidade pública.*

7. Beneficiam igualmente das normas mais favoráveis que emanam do Estatuto dos Benefícios Fiscais aplicáveis às cooperativas, nomeadamente do que se dispõe o art.º 66º-A do EBF,
8. Ou seja, as requerentes são pessoas coletivas que beneficiam de um determinado estatuto legal que lhe confere isenção de imposto de selo e que o mesmo não foi reconhecido nem tido em conta pela AT quando em seu nome liquidou o imposto de selo ora impugnado.
9. Além disso, as impugnantes entendem que a liquidação enferma de ilegalidade por errada interpretação das normas, isto porque, na tributação prevista na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo *“o relevante é o VPT de cada unidade, de cada fogo, sendo que as partes autónomas de prédios urbanos assumem plena autonomia, em termos de avaliação, inscrição na matriz e liquidação do imposto (conforme se constata) e que de forma clara, se verifica por cada documento junto que a nenhum individualmente é atribuído (pelas razões que se tornam claras e evidente pelo alegado face à natureza das requerentes) um valor igual ou superior a €1.000.000,00, muito pelo contrário”*.
10. O que releva para esta tributação, conforme inscrito na Lei, não é o “valor patrimonial total” é tão só o valor patrimonial tributário de prédios urbanos com afetação habitacional, neste caso dos andares autonomizados fiscalmente em termos de VPT elegível.
11. Por isso, “AT ao ter somado os muitos VPT para que em conjunto conseguisse um cálculo superior a €1.000.000,00, viola de forma inequívoca e grosseira a lei. “
12. Por outro lado, a liquidação sempre será de anular porque ao não serem tributadas as frações de um prédio constituído em regime de propriedade horizontal e serem tributadas as frações com caráter independente de um prédio constituído em regime de propriedade vertical está a violar-se o princípio da igualdade tributária.
13. Do supra exposto, “verificamos e conclui-se, que o imposto foi de forma ilegal aplicado, pela A.T às requerentes, enfermando o ato de liquidação do tributo do vício da violação da lei, sendo que ainda que de forma específica viola o conteúdo essencial de direitos consagrados constitucionalmente, pelo que deve o mesmo ser declarado nulo.”

Notificada da ação, veio a AT responder alegando não ter fundamento o pedido de anulação das liquidações impugnadas porque:

1. Em 30 de Março de 2016, através da Lei n.º 7-A/2016, foi introduzido um n.º 14 ao artigo 66.º-A do EBF, cujo teor é o seguinte: “14 - *As cooperativas de habitação e construção estão isentas de imposto do selo previsto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo. (Aditado pela Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março)*”
2. Significa, portanto, que passou a existir uma isenção da verba 28.1 reportada às cooperativas, dela beneficiando as cooperativas de habitação e construção, mas esta isenção introduzida pelo OE/2016, só tem a sua entrada em vigor concomitantemente com a entrada em vigor de todo o diploma legal, logo, ela só se aplica às liquidações do ano de 2016.
3. Tendo por base as liquidações de IS do ano de 2014, considera a AT que as cooperativas de habitação não gozam de isenção da verba 28.1, porque o facto tributário da verba 28.1 da TG anexa ao CIS, não se encontra abrangida na norma de isenção do n.º 12 do artigo 66.º-A, conclusão que está agora fortalecida pela introdução do novo n.º 14 supra citado, que se dedica exclusivamente às cooperativas de habitação e àquela verba.
4. A norma de isenção reportada às cooperativas e no que diz respeito ao imposto do selo consta, pois, exclusivamente, do n.º 12 do artigo 66.º- A do EBF, com a seguinte redação: *as cooperativas estão isentas de imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua seu encargo.*
5. Pode-se afirmar que este normativo se desdobra em duas partes, ou seja, há lugar a isenção de imposto do selo para os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, mas também, e há lugar ainda a isenção do imposto de selo relativo às transmissões gratuitas de bens, quando este imposto constitua encargo das cooperativas.
6. Ora, o imposto do selo da verba 28.1, insere-se na verba 28, segundo a qual o imposto incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios

- urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), quando o VPT utilizado para efeito de IMI seja igual ou superior a (euro) 1 000 000.
7. Temos, pois, de concluir que incidindo o imposto do selo desta verba sobre a propriedade e outras figuras parcelares do direito de propriedade, não incide e não se trata de imposto do selo sobre as transmissões gratuitas, ainda que de bens imóveis.
  8. Além dos mais e por fim, e não menos importante, o artigo 7.º do CIS, sobre outras isenções, refere claramente: “6 - São ainda aplicáveis às situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral as isenções previstas no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.
  9. Logo, a verba 28 só tem prevista a isenção do artigo 44.º do EBF, valendo para a interpretação desta norma de isenção, o que já disse, ou seja não há lugar a integração analógica.
  10. Concluindo, sem que a isenção do n.º 12 do artigo 66.º-A do EBF estenda a esta verba a isenção que prevê para as cooperativas, ou sem que a norma do n.º 6 do artigo 7.º do CIS permita que a verba 28 comporte outra isenção que não a do artigo 44.º do EBF, a ora requerente é sujeito passivo do imposto do selo da verba 28.1 da tabela anexa ao CIS, até 2015;
  11. Mas entendem ainda as requerentes que são pessoas coletivas de utilidade pública, nos termos nos termos do D.L n.º 460/77, de 7 de Novembro, gozando, portanto, da isenção de IS, prevista no artigo 6.º, alínea c) do CIS, para estas pessoas coletivas.
  12. Para as requerentes poderem gozar da referida isenção de IS teriam que ser declaradas como pessoa coletiva de utilidade pública, nos termos da citada lei, isto é, pela presidência do Conselho de Ministros, caso cumpram os requisitos exigidos na lei.
  13. Ora as requerentes não fazem esta prova, certamente, porque não foram declaradas como tal.
  14. Encontrando-se o prédio de que são superficiárias, em regime de propriedade total, as requerentes não possuem 99 frações autónomas às quais a lei fiscal atribui a qualificação de prédio, mas sim de um único prédio.

15. Como é consabido, a propriedade horizontal é um regime jurídico específico da propriedade previsto no artigo 1414.º e seguintes do Código Civil, cujo modo de constituição se encontra aí previsto, assim como as demais regras sobre direitos e encargos dos condóminos.
16. Pretender que o intérprete e aplicador da lei fiscal, aplique, por analogia, ao regime da propriedade total o regime da propriedade horizontal, é abusivo e ilegal.
17. Estes dois regimes de propriedade são regimes do direito civil, os quais foram importados para o direito tributário, designadamente nos termos referidos pelo artigo 2.º do CIMI.
18. Não podemos, pois, aceitar que se considere para efeitos da verba 28.1 da Tabela Geral anexa ao CIS, que as partes suscetíveis de utilização independente tenham o mesmo regime fiscal das frações autónomas do regime da propriedade horizontal.
19. Encontrando-se o prédio submetido ao regime de propriedade total, mas sendo fisicamente constituído por partes suscetíveis de utilização independente, a lei fiscal atribuiu relevância a esta materialidade, avaliando estas partes individualmente, nos termos do artigo 12.º e conseqüentemente, nos termos do art.º 12º, nº 3, do C.I.M.I., cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, procedendo-se à liquidação do IMI tendo em conta o valor patrimonial tributário de cada parte.
20. Os andares ou divisões independentes, avaliados nos termos do art.º 12.º, nº 3, do CIMI, são considerados separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina igualmente o respetivo valor patrimonial tributário sobre o qual é liquidado IMI.
21. Tal norma legal não é inédita, tendo correspondência no corpo do art.º 232º, regra 1ª, do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (C.C.P.I.I.A.), que dispunha cada habitação ou parte de prédio ser tomada automaticamente para efeitos de determinação do rendimento coletável sobre o qual deva incidir a liquidação.
22. A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afetada pelo facto de todos ou parte desses andares ou divisões serem suscetíveis de utilização económica independente.

23. Tal prédio não deixa de ser um apenas, não sendo, assim, as suas partes distintas juridicamente equiparadas às frações autónomas em regime de propriedade horizontal, sem prejuízo do regime de compropriedade, quando for o caso, a sua titularidade não pode ser atribuída a mais de um proprietário.
24. O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afeta igualmente a aplicação da verba 28º, nº 1, da Tabela Geral.
25. Outra interpretação violaria, isso sim, a letra e o espírito da verba 28.1. da Tabela Geral e o princípio da legalidade dos elementos essenciais do imposto previsto no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa (CRP).
26. A inscrição matricial de cada parte suscetível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta da uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade.
27. E esta interpretação da norma de incidência a imposto de selo resulta da conjugação da outra norma de incidência a IMI que é o artigo 1.º, segundo a qual o IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, atendendo à noção de prédio do artigo 2.º e de prédio urbano constante do artigo 4.º e ainda das espécies de prédios urbanos descritas no artigo 6.º.
28. Nesta senda, não logra vingar o pedido das requerentes de que seja aplicado, por analogia ao seu prédio o regime da propriedade horizontal, considerando-se que cada uma das frações suscetíveis de utilização independente constitua um prédio, pois isso não seria interpretar as normas do CIMI, e por consequência do CIS, isso seria subverter todo o regime aí instituído, com as violações dos princípios supra referidos.
29. É, assim, inconstitucional, por ofensiva do princípio da legalidade tributária, a interpretação da verba 28.1. da Tabela Geral, no sentido de o valor patrimonial de que depende a sua incidência ser apurado globalmente e não andar a andar ou andar ou divisão a divisão.
30. Não se vislumbra como, por outro lado, como a tributação em causa possa ter violado o princípio da igualdade.

31. Na verdade, a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados, mas o legislador pode, no entanto, submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, em especial, beneficiando o instituto juridicamente mais evoluído da propriedade horizontal, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária.
32. Essa discriminação pode também ser imposta pela necessidade de impor coerência ao sistema fiscal.
33. O facto de as ora requerentes legitimamente discordarem dessa discriminação não implica a violação de qualquer princípio constitucional.
34. Por fim, saliente-se que a inscrição matricial de cada parte suscetível de utilização independente não é autónoma, por matriz, mas consta da uma descrição na matriz do prédio na sua totalidade - veja-se a caderneta predial deste prédio que representa o documento do proprietário contendo os elementos matriciais do prédio.
35. O que se pretende concluir é que estas normas procedimentais de avaliação, inscrição matricial e liquidação das partes suscetíveis de utilização independente não permitem afirmar que existe uma equiparação do prédio em regime de propriedade total ao regime da propriedade vertical, isto porque, e como já se referiu, estes regimes jurídico-civilísticos são diferentes, e a lei fiscal respeita-os.
36. O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1. ao incidir na propriedade de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do C.I.M.I., seja igual ou superior a € 1.000 000,00, o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compoñham, ainda quando suscetíveis de utilização independente.
37. Tudo visto, temos, necessariamente, de concluir que os atos tributários em causa não violaram, assim, qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim, ser mantidos, assim como a decisão da reclamação graciosa”.

As partes apresentaram alegações nas quais reiteraram os argumentos que já haviam desenvolvido na PI e na Resposta, pelo que nada há a considerar adicionalmente que

provenha de tais peças processuais, quer no que respeita à matéria de facto quer no que respeita à matéria de direito. Assim cumpre decidir.

A questão essencial é a de saber, com referência a prédios não constituídos em regime de propriedade horizontal, integrados por diversos andares e divisões com utilização independente, das quais algumas com afetação habitacional, qual o VPT relevante. Ou seja, saber 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, em ambos os casos comparado com o limite mínimo de um milhão de euros estabelecido na verba 28 da TGIS.

A resposta a esta questão impõe a análise das normas jurídicas de referência de modo a determinar qual a interpretação mais conforme à Lei e à Constituição com particular cuidado pois que se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto protegido pelo princípio da legalidade fiscal resultante do disposto no artigo 103º, nº2 da CRP.

As Requerentes impugnaram a decisão da reclamação graciosa e a legalidade das liquidações de IS primeiramente porque, como se consideram pessoas coletivas de utilidade pública entendem beneficiar das isenções que emergem do Código Cooperativo, nomeadamente do que estabelece o art.º 6º, alínea c) do Código do Imposto de Selo, e aproveitam igualmente das normas mais favoráveis que emanam do Estatuto dos Benefícios Fiscais aplicáveis às cooperativas, nomeadamente do que se dispõe o nº 12 do art.º 66º-A do EBF,

Salvo melhor opinião, nesta matéria acompanhamos as teses da AT pelo que entendemos não se verificar qualquer isenção de índole subjetiva de que as requerentes possam beneficiar relativamente ao imposto do selo da Verba 28 da TGIS. O estatuto de pessoa coletiva de utilidade pública não se adquire automaticamente pelo facto de as pessoas coletivas desenvolverem atividades com fins de utilidade pública nos termos do Código Cooperativo. A pessoa coletiva de utilidade pública é uma entidade jurídica com um quadro legal perfeitamente definido na lei, na qual se estabelecem os requisitos e pressupostos para que os interessados possam adquirir essa qualidade, ou seja, há um requisito fundamental de declaração prévia por parte da entidade legalmente competente

para o fazer, o Governo, como bem salienta a AT na sua Resposta. Não vem provado que tenha havido a emissão de qualquer declaração de utilidade pública por parte dessa entidade legalmente competente relativamente às impugnantes. Desse modo, não podemos confundir fins de utilidade pública com o estatuto jurídico de pessoa coletiva de utilidade pública.

Por outro lado, apesar das diversas isenções estabelecidas e que antes eram elencadas no Código Cooperativo, mas que agora se encontram condensadas no art.º 66º-A do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não encontramos enumerada a isenção do imposto de selo estabelecido na Verba 28.1. Por isso concordamos também com a AT que o imposto de selo aqui em causa não cabe no nº 12 do art.º 66º-A do EBF. A letra da lei refere que as Cooperativas estão isentas de *“imposto do selo sobre os atos, contratos, documentos, títulos e outros factos, incluindo as transmissões gratuitas de bens quando este imposto constitui seu encargo”*. Todavia, sustentados numa simples interpretação literal das normas concluiremos, forçosamente, que a isenção se reporta a atos, contratos e outros documentos, e títulos e outros factos (com aqueles relacionados, diremos nós), ou a transmissões. Ou seja, comparando estes elementos de ambos os tipos legais de incidência verifica-se que não é compaginável a natureza da definição do nº 12 do EBF com o tipo legal de tributo previsto na Verba 28 da Tabela, já aqui se contempla o direito de propriedade, o usufruto e o direito de superfície, relativos a prédios urbanos afetos a habitação, quando tenham um VPT superior a 1 000 000,00€.

Portanto, a conclusão que se retira da lei vai no sentido da não verificação de qualquer isenção subjetiva de que possam beneficiar cooperativas como as impugnantes, em relação ao imposto de selo previsto na Verba 28 da TCIS, pelo que improcede a impugnação nesta parte.

As Requerentes alegam também a existência de vício de violação de lei, nomeadamente pela não verificação dos pressupostos objetivos do artigo 28.1 da TGIS nas liquidações impugnadas.

Com ficou referido, as liquidações constantes das cópias constantes do Doc. *“Verba 28 \_ Novembro 2015”* juntas aos autos, respeitam à aplicação da taxa de 1% sobre o VPT de cada uma das unidades independentes e autónomas que constituem frações do prédio urbano atrás identificado, e relativamente às quais é verificável pelos elementos juntos que

em nenhum caso o montante do VPT respetivo ascende a 1 000 000€. Por outro lado, das 99 frações só uma não é destinada a habitação. Todavia, a AT, dado que a soma dos VPT das mencionadas frações é superior a um milhão de euros, liquidou o imposto de selo sobre o referido VPT total tendo em conta que, em seu entender, se trata de um único prédio para efeitos de IS, uma vez que não são frações autónomas de um prédio constituído em propriedade horizontal.

É a apreciação da legalidade desta liquidação o *thema decidendum*.

Quer a jurisprudência do CAAD, quer dos Tribunais Tributários quer mesmo do STA tem sido praticamente uniforme no sentido de que nos prédios constituídos em propriedade vertical só há incidência de imposto de selo da Verba 28.1 nos casos em que o VPT de cada fração seja superior a 1000 000€, isto é, o valor relevante é o valor de cada unidade com utilização económica independente e não o valor do somatório de todas essas unidades.

Na verdade, já estão escalpelizadas pela análise das doudas decisões conhecidas as questões mais controversas relacionadas com as regras de incidência e com as eventuais inconstitucionalidades que a AT vem invocando na interpretação da lei, e com as quais concordamos na íntegra no que se refere à decisão final.

Ainda assim, vejamos o que a lei diz sobre este assunto.

Os prédios com afetação habitacional passaram a ser tributados em imposto de selo com o com o aditamento da verba 28 da TGIS, efetuada pelo artigo 4º da Lei 55-A/2012, de 29/10, com efeitos reportados a 30 de outubro de 2012 que sujeitou a tributação a:

*“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 € 1.000.000,00 – sobre o valor patrimonial tributário 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%.”*

Por seu turno o artigo 6º das normas transitórias estabeleceu que o valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis. Ficaram abrangidos pelo regime os prédios urbanos com afetação habitacional, desde que igual ou superior a €1.000.000,00. Em complemento há que referir que foi também aditado pela mesma Lei, o nº 2 ao art.º 67º do Código do Imposto de Selo que determinou que, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI.” A norma de incidência refere-se, pois, a prédios urbanos, cujo conceito é o que resulta do disposto no artigo 2º do CIMI, obedecendo a determinação do VPT aos termos do disposto no artigo 38º e seguintes do mesmo código.

Da leitura desse normativo, podem-se enumerar os elementos essenciais para a existência de tributação: são tributados em imposto de selo a propriedade, usufruto ou direito de superfície dos (i) prédios urbanos, (ii) com afetação habitacional, (iii) cujo valor patrimonial tributário constante da matriz seja igual ou superior a 1000 000,00€, (iv) a calcular sobre o mesmo valor patrimonial que é utilizado para efeitos de IMI.

Na aplicação deste regime foram surgindo diversas dúvidas quanto à inclusão ou não na regra de incidência os prédios que se encontram em propriedade vertical, mas que são compostos por diversas frações independentes e de uso autónomo, com afetação à habitação, e em que o valor patrimonial tributário, no somatório das frações, é igual ou superior a um milhão de euros, mas em que nenhuma delas, separadamente considerada, para efeitos de IMI, tenha valor igual ou superior àquele montante. O que é necessário determinar é se uma fração de uso autónomo e independente pertencente a um prédio em regime de propriedade total ou vertical pode ser considerada prédio para efeitos do IS da Verba 28 da TGIS, embora não esteja incluída na definição de prédio do nº 4 do art.º 2º do CIMI, por não estar integrada em prédio constituído em propriedade horizontal.

Recorrendo ao elemento histórico para se chegar ao conceito de prédio para aqueles efeitos observamos que conforme a proposta de Lei nº 98/XX na Assembleia da República, constante do DAR, I Série, nº 9/XX/2, de 11 de Outubro de 2012, com a alteração legislativa se pretendeu a criação de “uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros”. “Estas medidas são fundamentais para reforçar o

*princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa”. Vemos que se apelou com tal formulação, a par da criação de mais um mecanismo gerador de receita, à necessidade de dar acolhimento aos princípios de equidade social e justiça fiscal de modo a que contribuam especialmente as pessoas singulares que sejam titulares de casas de valor igual ou superior a € 1 000 000,00, mas nada se disse sobre o entendimento de prédio. Temos, pois, que seguir outro caminho para se definir prédio para efeitos deste IS que resulte da própria norma de incidência.*

Porque acolhemos as teses defendidas pela jurisprudência quer judicial quer arbitral, permitimo-nos seguir o Acórdão nº 47/15, de 09/09/2015, do STA, que por sua vez cita outros Acórdãos já proferidos em sede do CAAD (Pocº 48/2013-T; Procº 132/-T e 724/2014-T, recomendando nós a consulta aos restantes que podem ser encontrados no site de Jurisprudência do CAAD) que: *“De seguida, cumpre reunir as conclusões que permitam, sem margem para dúvidas, decidir sobre o tema em discussão (ou seja se, para efeitos da aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, nos casos em que um prédio com várias frações autónomas, suscetíveis de utilização independente, não se encontre constituído em propriedade horizontal, o VPT relevante é apurado mediante o somatório dos VPTs individuais, ou, alternativamente, é individualmente considerado). Neste sentido, refira-se, em primeiro lugar, que a presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, “às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI”. Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI. Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece que “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respetivo valor patrimonial tributário”. Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente*

*mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical. Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização. Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas. Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto. Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00. Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS). Em conclusão, o regime jurídico atual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a atuação da ATA se traduz numa discriminação arbitrária e ilegal. De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.”*

No caso em apreço, o prédio em causa encontrava-se à data relevante dos factos constituído em propriedade total, mas tinha 98 frações com utilização independente, afetas a habitação, como resulta dos documentos juntos aos autos. Dado que nenhuma dessas frações tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência.

Tudo visto, afigura-se violadora das normas citadas a conduta seguida para a liquidação de IS com referência ao prédio dos autos, ou seja, os prédios embora não possuidores do estatuto da propriedade horizontal, compostos por partes ou frações de uso independente,

com afetação à habitação, só estão sujeitos ao imposto de selo da Verba 28 quanto às unidades em que o respetivo valor patrimonial seja igual ou superior a um milhão de euros. Todas estas 98 frações destinadas a habitação, em que cada uma delas constitui um prédio no sentido do IS, têm um VPT determinado de acordo com as regras do IMI inferior a 1 000 000 de euros como se comprova pelas cópias das próprias liquidações e da cópia da caderneta predial, donde se conclui pela não verificação do pressuposto legal de incidência do IS previsto na Verba 28 da TGIS.

Deste modo será ilegal e inconstitucional considerar como valor relevante o correspondente ao somatório dos VPT atribuídos a cada parte ou divisão, desde logo, porque essa seria uma nítida violação do princípio da igualdade e proporcionalidade em matéria fiscal. Por outro lado, o legislador fiscal não pode tratar situações iguais de forma diferente. Se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal com os mesmos VPT.s para cada uma das suas frações, nenhuma delas seria tributada. O que também decorre do artigo 12º, nº3 do CIMI quando diz que *“cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial a qual discrimina igualmente o respetivo valor patrimonial tributário.”* Por outro lado como, aliás, a própria AT afirma na sua resposta, a constituição da propriedade horizontal implica uma mera alteração jurídica do prédio em que não se impõe, sequer, uma nova avaliação. Assim, a verdade material é a que se impõe como critério determinante da capacidade contributiva e não a mera realidade jurídico- formal do prédio. Como se diz no acórdão atrás citado, não pode a AT distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103º, nº2 da CRP, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal. Dito isto, salvo melhor opinião, a conclusão é a de que esta interpretação dos normativos em causa não viola qualquer preceito da constituição como pretende a AT, pelo que nos dispensamos de analisar a resposta a constitucionalidade quanto a esta matéria.

#### **IV. Decisão**

Nestes termos e com a fundamentação que se deixa exposta decide este tribunal arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação do ato de liquidação impugnado coma as consequências legais.

Fixa-se o valor do processo em € 50 215,00.

Custas: ao abrigo do disposto no artigo 22º, nº4 do RJAT e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o respetivo montante em € 2 142, a cargo da requerida AT.

Notifique-se.

Lisboa, 2017/05/26

O Árbitro Singular

José Ramos Alexandre