

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 301/2016-T

Tema: IS – Verba 28 da TGIS – Propriedade vertical

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

1 – A..., CF¹ ... residente na Rua Vila Nova de Gaia, na qualidade de Cabeça de Casal da herança indivisa de B... e C... apresentou em 03/06/2016 um pedido de constituição do tribunal arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT², sendo requerida a AT³, com vista à apreciação da legalidade dos atos tributários de liquidação do IS⁴, referentes ao ano de 2015 incidente sobre um prédio urbano sito na Rua ... n.º .../... e Rua ... n.º .../... da freguesia de ..., concelho do Porto, com andares e divisões de utilização independente, em propriedade total, composto por 8 pisos, com 25 andares ou divisões independentes inscrito na respetiva matriz sob o artigo

¹ Acrónimo de Contribuinte Fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto do Selo

2 – O pedido de constituição do tribunal arbitral foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmº Senhor Presidente do CAAD⁵ e automaticamente notificado à AT em 03/06/2016.

3 – Nos termos e efeitos do disposto no nº1 do artigo 6º do RJAT, por decisão do Exmº Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado Arlindo José Francisco, na qualidade de árbitro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente estipulado.

4 - O tribunal foi constituído em 05/08/2016 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012 de 31 de dezembro

5 – Com o seu pedido visa, a requerente, a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação da verba 28 da TGIS⁶ que incidiram sobre o valor patrimonial das partes ou unidades independentes do prédio já identificado com afetação habitacional e comércio, tudo como melhor consta no pedido.

6- Invoca para o efeito, em síntese, o seguinte:

6.1- O imóvel, apesar de não estar constituído em propriedade horizontal é constituído por 25 divisões com utilização independente, e nenhuma delas tem VPT⁷ igual ou superior a € 1 000 000,00, só o somatório dos respetivos VPT's é superior a tal montante (€ 2 108 920,00) no ano de 2015.

6.2 Na sua perspetiva as liquidações aqui postas em crise sofrem de erro sobre os pressupostos de facto e de direito fazendo a AT errónea interpretação e aplicação da verba 28.1 da TGIS, dado que as partes autónomas de prédios em propriedade vertical com afetação habitacional devem ser consideradas “prédios urbanos habitacionais” e, nenhuma delas, tem VPT igual ou superior a € 1 000 000,00.

⁵ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

⁶ Acrónimo de Tabela Geral do Imposto do Selo

⁷ Acrónimo de Valor Patrimonial Tributário

6.3 – Considera que o legislador ao estabelecer a norma de incidência do IS utilizou o mesmo critério para as situações factuais e materialmente idênticas, independentemente da sua distinta natureza jurídica, não distinguindo as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical das frações da propriedade horizontal.

6.4 – O VPT a considerar para efeitos de IS terá que ser o atribuído matricialmente a cada parte fisicamente individualizada e de utilização independente, tal como aconteceria se o prédio em causa estivesse constituído em propriedade horizontal.

6.5 – Os atos tributários em causa são violadores dos princípios constitucionais de justiça, igualdade e da proporcionalidade.

6.6 – Cita várias decisões dos tribunais arbitrais formados para concluir que o critério de incidência do imposto não é o correspondente ao somatório dos VPT's atribuído às partes suscetíveis de utilização independente, como pretende a AT, mas antes o VPT atribuído a cada uma delas.

6.7 – Relativamente ao mesmo imóvel e aos anos de 2013 e 2014, (Pº 405/2014 e 340/2015 do CAAD) já foi declarada a procedência dos respetivos pedidos de pronúncia pelo que, em seu entender, não poderia a AT fazer novas liquidações, sob pena de ilegalidade da liquidação e violação de caso julgado.

7 – Por sua vez a AT, em síntese, entende:

7.1 – Que as divisões ou andares suscetíveis de utilização independente enquanto tal não são prédios urbanos uma vez que não se encontram sujeitas ao regime de propriedade horizontal, não sendo a sua autonomização matricial que lhe pode conferir tal designação, concluindo que o VPT do prédio em questão resulta do somatório dos VPT's dos seus andares ou divisões independentes.

7.2 – A propriedade vertical e a propriedade horizontal são realidades jurídicas distintas, tendo legislador fiscal considerado que apenas as frações sujeitas ao regime de propriedade horizontal adquiriam o estatuto de prédio.

7.3 – O VPT dos prédios em propriedade vertical corresponde ao somatório dos VPT's dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente.

7.4 – Quanto à violação dos princípios constitucionais de justiça, igualdade e de proporcionalidade que, no entender da requerente, os atos tributários em causa farão, tal não se verifica uma vez que não se pode comparar realidades distintas, isto é, um prédio em propriedade horizontal é diferente de um prédio em propriedade vertical.

7.5 – O facto dos procedimentos de avaliação, de inscrição matricial e de liquidação das partes, divisões ou andares suscetíveis de utilização independente serem semelhantes às da propriedade horizontal não permite a equiparação do prédio em propriedade total ao prédio em propriedade horizontal, pelo que os atos tributários em causa não violam os referidos princípios constitucionais.

7.6 – Relativamente à violação de caso julgado que os referidos atos tributários farão, entende a requerida, que tal não se verifica dado não se encontrarem reunidos os pressupostos em que assenta a figura do caso julgado.

7.7 – A causa que se encontra aqui em litígio não repete as outras já resolvidas anteriormente e que a requerente enumera na sua petição.

II – SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º n.º2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Marcada a reunião do artigo 18º do RJAT, para o dia 22 de Outubro de 2016, veio o tribunal a concluir pela sua desnecessidade, conforme despacho de 10 do referido mês, determinando-se a notificação das partes que, no prazo concedido, nada disseram.

Não padecendo o processo de nulidades, consideramos reunidas as condições para ser proferida a decisão.

III – FUNDAMENTAÇÃO

1 – Questão a dirimir nos presentes autos

Saber se a verba 28.1 da TGIS tem aplicabilidade ao somatório dos VPT das partes, andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, destinadas à habitação quando o seu valor seja igual ou superior a € 1 000 000,00, ou, apenas se aplica sobre o VPT individual de cada uma delas quando o mesmo seja igual ou superior a € 1 000 000,00, tal como acontece no caso dos prédios em propriedade horizontal.

2 – Matéria de facto

A matéria de facto relevante e provada com base nos elementos juntos aos autos é a seguinte:

- a) O requerente é cabeça de casal da herança indivisa de B... e de C... .
- b) O IS liquidado nos termos da verba 28.1 da TGIS respeita ao ano de 2015, no montante de € 7 029.73 incidiu sobre o prédio urbano em propriedade vertical já identificado que faz parte das referidas heranças, na proporção de 1/3.
- c) O somatório dos VPT dos andares ou divisões suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional é de € 2 108 920,00, no ano de 2015.

- f) Como se verifica o IS foi calculado individualmente a cada uma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, apesar de nenhuma delas ter VPT igual ou superior a € 1 000 000,00.

3 – Do Direito

- a) A questão a resolver é saber se de acordo com o disposto na verba 28.1 da TGIS se deverá ou não considerar o somatório do VPT de cada uma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, uma vez que nenhuma delas tem valor igual ou superior a €1 000 000,00 ou, se devermos atender ao seu VPT, individual, para efeitos de tributação em IS.
- b) Tendo em conta que o CIS⁸ remete para o CIMI⁹ a regulação do conceito de prédio e das matérias não reguladas quanto à verba 28 da TGIS (nº 6 do artigo 1º e nº2 do artigo 67º ambos do CIS) é no CIMI que teremos de observar os conceitos que nos permitam dirimir a questão.
- c) O conceito generalista de prédio consta no artigo 2º do CIMI, no artigo 3º do mesmo diploma o legislador, usando critérios de afetação e localização estabeleceu o conceito de prédios rústicos, vindo depois, numa classificação pela negativa, no seu artigo 4º estabelecer que prédios urbanos serão todos os que não devem ser classificados como rústicos.
- d) O artigo 6º do CIMI divide os prédios urbanos em habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços, terrenos para construção e outros.
- e) No caso concreto estamos em presença de prédio urbano com 24 partes ou divisões suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional, e 1 com afetação comercial.
- f) Cada uma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente que compõem o imóvel em questão preenche o conceito de prédio estabelecido no artigo 2º do CIMI, na medida em que elas são física e economicamente independentes e fazem parte de um património.

⁸ Acrónimo de Código do Imposto do selo

⁹ Acrónimo de Código de Imposto Municipal sobre Imóveis

- g) Nos termos do nº 4 do artigo 2º do CIMI cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal é havida como constituindo um prédio, mas não existe nada na lei que permita fazer a discriminação entre prédios em propriedade horizontal e vertical, relativamente à sua identificação como prédios urbanos habitacionais.
- i) Nem se diga que a inscrição matricial de cada parte suscetível de utilização independente não é autónoma por matriz, o sistema é semelhante ao da propriedade horizontal, na verdade neste regime há só um artigo e as respetivas frações pertencem a esse artigo, tal como na propriedade vertical há só um artigo e as partes independentes pertencem a esse artigo
- j) Não há suporte legal, para a tributação em IS das partes ou divisões com utilização independente com afetação habitacional, preenchendo, cada uma delas, o conceito de prédio enunciado no artigo 2º do CIMI, que tenham um VPT inferior a € 1 000 000,00, requisito exigível para haver tributação em IS.
- k) Nem se diga que há uma diferente valoração e tributação de um imóvel em propriedade total com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, face a um imóvel em propriedade horizontal. Na verdade, ela não existe em IMI¹⁰ tal como não poderá existir em IS, uma vez que, a legislação aplicável é a mesma, com as devidas adaptações.
- l) O critério de tributação tem que ser uniforme, isto é, se uma fração habitacional de um prédio em propriedade horizontal só é tributada em IS se o seu VPT for igual ou superior a € 1 000 000,00, igualmente um andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical com afetação habitacional só será tributada em IS se o seu VPT for igual ou superior a € 1 000 000,00.
- m) Como já se disse o andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente de um prédio em propriedade vertical reúne o conceito de prédio estabelecido no CIMI, tal como as frações autónomas dos prédios em propriedade horizontal.
- n) Nesta perspetiva e considerando que nenhuma das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente com destino ou afetação habitacional tem VPT igual ou

¹⁰ Acrónimo de Imposto Municipal sobre Imóveis

superior a € 1000 000,00 forçoso é concluir que os atos de liquidação do IS são ilegais por não ter sido observado as condições definidas na verba 28 da TGIS.

- o) O critério usado pela AT ao considerar o somatório dos VPT das partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, argumentando que o prédio não está constituído em propriedade horizontal, carece de sustentação legal, sendo o contrário que resulta da aplicação das normas do CIMI, aplicável por remissão.
- p) A aplicação da verba 28.1 da TGIS aos prédios em propriedade vertical com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente já foi objeto de inúmeras decisões arbitrais, todas elas no sentido da sua inaplicabilidade nas situações em que o VPT de cada uma das divisões é inferior a € 1 000 000,00.
- q) Veja-se ainda o Acórdão do STA¹¹ de 9 de Setembro de 2015 que, com a devida vénia, em parte transcrevemos:

“...tendo em consideração que a inscrição na matriz de imóveis em propriedade vertical, para efeitos do Código do IMI, segue as mesmas regras de inscrição dos imóveis constituídos em propriedade horizontal, sendo o respectivo IMI, bem como o novo IS, liquidados individualmente em relação a cada uma das partes, não parece, ao presente tribunal, que exista qualquer dúvida que o critério legal para definir a incidência do novo imposto tem de ser o mesmo.

Neste contexto, se a lei exige, relativamente ao IMI, a emissão de notas de liquidação individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, exigirá, nos mesmos termos, relativamente à regra de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Pelo que, o IS, no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS, só poderia incidir em determinada fracção se esta, eventualmente, tivesse um VPT superior a € 1.000.000,00.

E, mais se diga, que foi esse inclusive o entendimento adoptado pela ATA.

Com efeito, esta (ATA) também emitiu notas de liquidação individualizadas, referentes a cada uma das fracções suscetíveis de utilização autónoma, demonstrando que, na sua opinião, as aludidas fracções, apesar de juridicamente não constituídas em propriedade horizontal, seriam, para todos os efeitos, independentes entre si.

Todavia, olvidou a ATA que não poderia, em virtude do enquadramento previamente

vertido, proceder ao somatório dos VPTs individuais das fracções previamente mencionadas, almejando um valor que já caísse na base de incidência da Verba n.º 28 da TGIS.

Isto quando o próprio legislador estabeleceu uma regra diferente no âmbito do Código do IMI que, tal como previamente referido, é o Código aplicável às matérias não reguladas no Código do IS, no que se refere à Verba n.º 28 da TGIS.

Resumindo, o critério estabelecido pela ATA, de considerar o valor do somatório dos VPT individuais atribuídos às partes, andares ou divisões com utilização independente, servindo-se do facto de que o prédio não se encontra constituído em regime de propriedade horizontal, não encontra, aos olhos do presente tribunal, sustentação legal, sendo, nomeadamente, contrário ao critério aplicável em sede de IMI e, por remissão (nos termos mencionados supra), em sede de IS.

Neste contexto, considera o presente tribunal que o critério defendido pela ATA viola os princípios da legalidade e da igualdade fiscal, e, bem assim, o da prevalência da verdade material sobre a realidade jurídico-formal.

Paralelamente, note-se que o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI não efectua qualquer distinção quanto ao regime dos prédios que se encontrem em propriedade horizontal ou vertical.

Como tal, e uma vez que se o prédio se encontrasse em regime de propriedade horizontal, nenhuma das suas fracções habitacionais sofreria incidência do novo imposto, a ATA não pode tratar situações materialmente iguais de forma diferente.”

Mais à frente:

“...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.

¹¹ Acrónimo de Supremo Tribunal Administrativo

Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece que “cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo 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 actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se 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[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente,

como resulta dos documentos [...].

Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1 000 000,00 como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência”.

- r) Nesta perspetiva concluímos que as liquidações do IS aqui postas em crise são ilegais ao incidirem sobre partes ou divisões de prédio em propriedade vertical suscetíveis de utilização independente, com VPT's inferiores € 1 000 000.00 o que contraria o estipulado na verba 28.1 da TGIS.

IV DISPOSITIVO

Face ao exposto o tribunal decide o seguinte:

- a) Declarar procedente o pedido de pronúncia arbitral com a conseqüente anulação dos atos de liquidação do IS aqui impugnados respeitantes ao ano de 2015 no montante global de € 7 029,73, com todos os efeitos legais.
- b) Fixar o valor do processo em € 7 029,73, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº1 do CPC¹², 97-A do CPPT¹³ e artigo 3º nº 2 do RCPAT¹⁴.
- c) Custas a cargo da requerida, ao abrigo do nº 4 do artigo 22º do RJAT, fixando o seu montante em € 612,00 de harmonia com a tabela I do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 15 de Novembro de 2016

¹² Acrónimo de Código de Processo Civil

¹³ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 131º nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º nº 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e por mim revisto.

O árbitro singular,

Arlindo José Francisco

¹⁴ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária