

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 14/2014-T

Tema: IS - Verba 28. 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo – Imóvel em propriedade total

Proc. 14/2014-T

Decisão arbitral

Tema: Verba 28. 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo – Imóvel em propriedade total

Requerentes: Fundo de Investimento Imobiliário Fechado A...

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

O FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO A..., contribuinte n.º ..., representado pela sociedade gestora B... – SOCIEDADE GESTORA DE FUNDOS DE INVESTIMENTOS IMOBILIÁRIO, pessoa coletiva n.º ..., com sede em Avenida ..., apresentou, em 06-01-2014, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2º e dos artigos 10º e seguintes do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), em conjugação com a al. a) do art.º 99º e a al. d) do n.º 1 do artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) – aplicáveis *ex vi* da al. a) do n.º 1 do artigo 10º do decreto-lei referido, um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, na qualidade de sucessora da DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS, com vista a:

- Anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa identificada com o número ...2013..., apresentada contra as liquidações de Imposto do Selo (IS) sobre os imóveis inscritos na matriz predial urbana sob os artigos ... e ..., ambos da Freguesia de ... (atualmente artigos ... e ..., respetivamente, da Freguesia da ...) do Concelho de ..., relativas ao ano identificado como “Lei n.º 55º-A/2012” e ao ano 2012, cujas cópias se encontram juntas aos autos;

- A anulação das mesmas liquidações de IS;
- A condenação da AT – Autoridade Tributária e Aduaneira no pagamento de juros indemnizatórios sobre os montantes pagos pelos contribuintes relativos às liquidações impugnadas.

A Requerente alega, no essencial, o seguinte:

- A Requerente é proprietária de dois imóveis inscritos na matriz predial urbana, da Freguesia da ..., Concelho de ..., descritos como “prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente” com valor patrimonial tributário, o primeiro de 2.215.481,10 euros e o segundo de 1.421.580, 00 euros;
- Tendo a AT - Administração Tributária e Aduaneira liquidado IS sobre os referidos prédios, a Requerente entende que as liquidações de IS são ilegais, com base nos seguintes argumentos:
 - (i) Não cabem na previsão da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) os prédios urbanos em propriedade vertical considerados como um todo quando formados por partes suscetíveis de utilização independente, tal como não cabem na mesma previsão os prédios em propriedade horizontal considerados como um todo, já que os primeiros são tratados, em sede de IMI (para cujas regras o Código do IS remete no que diz respeito à aplicação da verba 28.1 da TGIS), em igualdade com os prédios em propriedade horizontal;
 - (ii) A *ratio legis* da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS assenta em fazer incidir um especial sacrifício fiscal sobre os contribuintes que revelem uma especial capacidade contributiva, especial capacidade contributiva que não é revelada pela propriedade de um prédio urbano em propriedade vertical, quando comparada com a propriedade de frações de prédios em propriedade horizontal e tendo em conta o tratamento fiscal que é dado a estes outros prédios urbanos;
 - (iii) A entender-se a norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS como abrangendo os prédios urbanos em propriedade total constituídos por partes

suscetíveis de utilização independente, tal norma será inconstitucional, por violação do princípio da capacidade contributiva – o qual tem o seu fundamento no artigo 13º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP) – por conduzir a um tratamento desigual entre pessoas com a mesma capacidade contributiva;

- (iv) A fundamentação dos atos de liquidação é obscura, nomeadamente no que diz respeito à indicação do ano a que diz respeito o imposto liquidado, equivalendo tal obscuridade a falta de fundamentação;
- (v) As liquidações violam várias disposições contidas no artigo 6º da Lei n.º 55-A/2012, nomeadamente quanto aos prazos de liquidação, taxas de imposto e prazos de pagamento fixados;
- (vi) As liquidações em apreço implicam uma duplicação de coleta, porquanto tanto as liquidações de IS referentes ao ano “Lei n.º 55-A/2012” como as liquidações de IS referentes ao ano 2012 são referentes ao ano 2012.

Na sua resposta ao pedido de pronúncia apresentado pela Requerente, a Requerida AT - Autoridade Tributária e Aduaneira pugna pela improcedência do pedido, alegando, em síntese, o seguinte:

- A verba 28.1 da TGIS incide sobre prédios urbanos com afetação habitacional e de valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 euros, valor este que é o valor do prédio e não o valor das suas partes;
- A literalidade da verba 28.1 da TGIS não permite o entendimento de que são as partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional, integradas em prédio urbano em propriedade total, e não o prédio no seu todo, as que estão sujeitas ao imposto segundo essa verba;
- De acordo com o artigo 80º, n.º 2 do CIMI, a cada prédio corresponde apenas um artigo matricial, o que não impede que a inscrição matricial não deva fazer referência a cada uma das partes de um prédio suscetíveis de utilização independente e que também o valor de cada uma delas seja apurado separadamente;

- A unidade do prédio urbano em propriedade total composto por vários andares ou divisões não é afetada, porém, pelo facto de as partes suscetíveis de utilização independente serem mencionadas separadamente na inscrição matricial;
- A unidade do prédio urbano em propriedade total composto por vários andares ou divisões não é afetada, igualmente, pelo facto de as partes suscetíveis de utilização independente terem o seu valor patrimonial tributário determinado separadamente;
- Por estas razões, o único valor que, no caso de um prédio em propriedade total, deve ser tomado em conta para efeitos da verba 28.1 do IS é o valor patrimonial tributário do prédio, e não das suas partes;
- Outra interpretação violaria a letra e o espírito da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo;
- As liquidações impugnadas não ofendem o princípio da igualdade, pois o legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto os prédios em propriedade horizontal e os prédios em propriedade vertical, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária;
- Não existe duplicação da coleta, uma vez que as liquidações de IS notificadas em abril de 2013 se reportam ao facto tributário ocorrido em 31/12/2012 enquanto as liquidações notificadas em 5/12/2012 se reportam ao facto tributário ocorrido em 31/10/2012, conforme o disposto no artigo 6º, n.º 2 e n.º 1, al. a) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

II – QUESTÕES A DECIDIR

São as seguintes as questões a decidir pelo Tribunal:

- A aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos em propriedade vertical formados por partes suscetíveis de utilização independente considerados como um todo, com a consequência de que o valor patrimonial tributário a ter em conta para efeitos de incidência do imposto será, em caso de resposta afirmativa, o valor patrimonial tributário do prédio;

- A constitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, se interpretada no sentido de abranger os prédios urbanos em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e avaliadas separadamente, em face do princípio constitucional da capacidade contributiva;
- A ilegalidade dos atos de liquidação de IS impugnados por falta de fundamentação;
- A violação, por parte das liquidações impugnadas, do artigo 6º da Lei n.º 55º-A/2012, nomeadamente quanto aos prazos de liquidação, taxas de imposto e prazos de pagamento fixados;
- A existência de duplicação de coleta e a sua consequência para a validade dos atos impugnados.

III – SANEAMENTO

Este Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 07.03.2014, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as respetivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n.º 1, als. A) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD), e é competente em razão da matéria, em conformidade com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas.

A cumulação de pedidos é legal, por se encontrarem verificados todos os pressupostos estabelecidos no artigo 3º, n.º 1 do RJAT.

A reunião prevista no artigo 18º do RJAT foi dispensada pelo Tribunal, por proposta de uma das partes e com a anuência da outra parte.

Não foram identificadas nulidades no processo.

IV – FUNDAMENTAÇÃO

1. FACTOS PROVADOS CONSIDERADOS RELEVANTES

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- A Requerente é proprietária dos seguintes imóveis
 - (i) Imóvel (prédio 1) inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo ..., da freguesia de ... (atualmente artigo ... da Freguesia da ...), Concelho de ...;
 - (ii) Imóvel (prédio 2) inscrito na matriz predial urbana, sob o artigo ..., da freguesia de ... (atualmente artigo ... da Freguesia da ...), Concelho de ...;
- Os dois imóveis encontram-se descritos como “prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, existindo neles divisões com afetação habitacional, comercial e para estacionamento coberto e fechado;
- Em 2011 e em 2012, o valor patrimonial tributário do prédio 1 era de 2.215.481,10 euros, sendo este valor resultante da soma dos valores patrimoniais tributários das várias partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional;
- Em 2011 e em 2012, o valor patrimonial tributário do prédio 2 era de 1.421.580,00 euros, sendo este valor resultante da soma dos valores patrimoniais tributários das várias partes suscetíveis de utilização independente com afetação habitacional;
- Nenhuma divisão suscetível de utilização independente com afetação habitacional, em qualquer dos imóveis, tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 euros;
- Em 5.12.2012 a Requerente foi notificada dos atos de liquidação de Imposto do Selo referentes a cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente de cada um dos prédios (uma liquidação por parte suscetível de utilização independente, indicando as notas de liquidação, no campo relativo ao ano a que o imposto diz respeito, “Lei n.º 55-A/2012”);
- Estas liquidações indicavam uma taxa de imposto de 0,5% e totalizavam um montante de imposto de 18.185,31 euros, determinando como data limite de pagamento o dia 20.12.2012;
- A Requerente pagou a totalidade dos montantes constantes das liquidações, em 19.12.2012;

- Em abril de 2013, a Requerente foi notificada das liquidações da primeira de três prestações de Imposto do Selo relativo aos mesmos imóveis e referentes ao ano de 2012;
- Estas liquidações indicavam uma taxa de imposto de 1,0% e totalizavam 36.370,61 euros;
- A Requerente pagou a totalidade dos montantes destas liquidações, em 26.04.2013;
- Em 19.04.2013, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra as liquidações ora impugnadas, com base em ilegalidade das mesmas, tendo sido notificada do indeferimento de tal reclamação em 27.09.2013.

2. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

- (i) **Questão da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos prédios urbanos em propriedade total, considerados como um todo, quando formados por partes consideradas separadamente na inscrição matricial**

É o seguinte o teor da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo:

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 (euro) 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 Por prédio com afetação habitacional – 1%”

A Requerente sustenta que não cabem nesta previsão normativa os prédios urbanos em propriedade total considerados como um todo, quando formados por partes suscetíveis de utilização independente e avaliadas separadamente para efeitos de IMI.

Como respaldo para esta sua conclusão, a Requerente parte do enunciado da verba 28 da TGIS, em que se dispõe que o Imposto do Selo incide “sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI”.

Partindo desta regra, a Requerente descreve o modo de apuramento do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos em propriedade total composto por partes suscetíveis de utilização independente no Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI).

Sublinha que, no IMI (artigo 12º) “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual determina também o respetivo valor patrimonial tributário”, concluindo daqui que “os prédios em propriedade total com partes suscetíveis de utilização independente recebem o mesmo tratamento que os prédios em propriedade horizontal, sendo cada uma das suas divisões inscrita separadamente”.

Este tratamento paritário entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade total, existente, na opinião da Requerente, no âmbito do IMI, tem a sua razão de ser no facto de não existirem diferenças materiais entre os dois tipos de prédios e, portanto, ao tratar os dois tipos de prédios do mesmo modo, o legislador deu cumprimento ao princípio constitucional da igualdade.

O mesmo tratamento paritário impõe-se, segundo a Requerente, na interpretação da verba 28.1 da TGIS, aplicando-se aqui o princípio da substância sobre a forma previsto no artigo 11º, n.º 3 da Lei Geral Tributária (LGT): tratando-se, substancialmente embora não formalmente, de duas realidades idênticas, as mesmas devem receber o mesmo tratamento. Assim sendo, o facto a considerar para o efeito de aplicar a verba 28.1 da TGIS, no caso de prédios em propriedade total quando formados por partes consideradas separadamente na inscrição matricial, não poderia ser a propriedade do prédio no seu todo mas a propriedade de cada uma das partes, à semelhança do que acontece com os prédios em propriedade horizontal.

E, uma vez que nenhuma das partes consideradas separadamente na inscrição matricial integrantes dos prédios em causa nos autos tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros, nenhum Imposto do Selo poderia incidir sobre essas mesmas partes.

A questão de direito que aqui está em causa é a da interpretação do termo “prédio urbano” constante da verba 28 e da subrubrica 28.1 da TGIS, no sentido de saber se nesse conceito se incluem as partes, consideradas separadamente na inscrição matricial, integrantes de prédio em propriedade total.

Com o devido respeito, e reconhecendo a imprecisão e ambiguidade da formulação da norma de incidência constante da verba 28 da TGIS, não cremos que a interpretação defendida pela Requerente possa ser acompanhada.

É certo que o Código do IMI determina (artigo 12º, n.º 3) que as partes de prédio suscetíveis de utilização permanente sejam consideradas separadamente na inscrição matricial, cabendo-lhes um valor patrimonial tributário próprio.

Mas diz por outro lado o artigo 7º, n.º 2, al b) do mesmo Código que, no caso de prédio formado por partes economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo *o valor do prédio* a soma dos valores das suas partes.

Portanto, mesmo para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário, o Código do IMI não equipara partes de prédio suscetíveis de utilização independente a prédios, mas separa claramente o prédio e as partes de prédio. E só é prédio – para o IMI, no caso de prédios em propriedade total – o todo e não as partes.

Já não é assim com os prédios em propriedade horizontal. Quanto a estes, o artigo 2º, n.º 4 do CIMI determina expressamente que, “para efeitos deste imposto, cada fração autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”.

Sendo assim, não tem sustentação a afirmação de que o Código do IMI dá à propriedade total o mesmo tratamento que é dado no mesmo imposto à propriedade horizontal.

Existe uma coincidência parcial de tratamento, é certo, entre os dois tipos de prédios, no que diz respeito à determinação do valor patrimonial dos prédios, na medida em que, tal como as frações de prédio em propriedade horizontal, também as partes de prédio em propriedade total, quando suscetíveis de utilização independente, são avaliadas separadamente, têm um valor patrimonial tributário próprio e têm uma inscrição separada na matriz predial urbana.

Mas não existe paridade de tratamento no que diz respeito à incidência do imposto: no caso de propriedade horizontal, o imposto incide sobre a propriedade das frações, enquanto no caso de propriedade vertical o imposto incide sobre a propriedade do prédio total e não sobre a propriedade das partes, por força do artigo 1º do CIMI.

Sendo assim, não consideramos que seja possível, para efeitos da interpretação da verba 28.1 da TGIS, partir da existência de uma igualdade de tratamento entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com partes consideradas

separadamente na inscrição matricial, com base num paralelo com a igualdade de tratamento entre as mesmas realidades no âmbito do IMI, uma vez que esta última igualdade não existe.

E assim sendo, resta-nos interpretar o termo “prédio” constante da verba 28.1 da TGIS não pressupondo uma igualdade de tratamento, não existente no IMI, entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade total com partes consideradas separadamente na inscrição matricial.

Posto isto, há que partir do artigo 1.º, n.º 6 do Código do IS, segundo o qual, para efeitos deste imposto, “o conceito de prédio é o definido no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis”.

O artigo 2.º, n.º 1 do CIMI, por seu turno, define prédio como “toda a fração de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico”.

Sendo os prédios urbanos classificados como “habitacionais”, “comerciais, industriais ou para serviços”, “terrenos para construção” e “outros”, conjugada esta classificação com a definição constante do art.º 2.º, n.º 1, conclui-se que os prédios habitacionais são necessariamente edifícios ou construções incorporados ou assentes numa fração de território.

Apesar desta definição, segundo o n.º 4 do artigo 2.º, as frações autónomas no regime de propriedade horizontal são havidas como prédios para efeitos do imposto, mas o mesmo não é possível dizer das partes de prédios em propriedade total consideradas separadamente na inscrição matricial, pois elas nem cabem na definição do art.º 2.º, n.º 1 nem são expressamente consideradas como tal.

As partes de prédios em propriedade total consideradas separadamente na inscrição matricial não são, pois, prédios para efeitos do IMI, não o sendo, também, por conseguinte, para efeitos do Imposto do Selo. E assim sendo, o facto tributário do IS não pode ser outro senão a propriedade do prédio considerado no seu todo, pois este é um prédio, no sentido do artigo 2.º, n.º 1 do CIMI.

Esta interpretação poderia, é certo, ser questionada à luz da *ratio legis* da norma legal em apreço, a qual assenta, como faz notar a Requerente, em fazer incidir um especial sacrifício fiscal sobre os contribuintes que revelem uma *especial* capacidade contributiva, especial capacidade contributiva que não é revelada pela propriedade de um prédio urbano em propriedade total com partes consideradas separadamente na inscrição matricial, quando comparada com a propriedade de outros prédios urbanos com função económica totalmente idêntica, como a propriedade de frações em propriedade horizontal, e com o mesmo valor patrimonial tributário.

No entanto, uma interpretação do conceito do “prédio” da verba 28.1 da TGIS que fizesse incluir nesse conceito as partes de prédio, que não têm a qualificação de prédio para efeitos de IMI, em direta contradição com a letra do n.º 6 do art.º 1º do Código do IS, baseada apenas na *ratio legis* daquela verba 28.1, e quando essa *ratio legis* – “fazer incidir um especial sacrifício fiscal sobre os contribuintes que revelem uma especial capacidade contributiva” – só pode ser formulada em termos tão abstratos como os que no caso se oferecem, traduziria, no entender deste tribunal, uma interpretação demasiado afastada do elemento literal da lei para poder fundar-se nela, e em sentido contrário ao da letra da lei, a invalidade de um ato tributário.

Improcede, portanto, o pedido de anulação das liquidações em crise fundado em erro nos pressupostos de Direito, concretizado na inaplicabilidade da verba 28.1 da TGIS aos prédios em propriedade total com partes consideradas separadamente na inscrição matricial.

(ii) Questão da existência de duplicação de coleta e a sua consequência para a validade dos atos impugnados.

A- Questão da existência de duplicação de coleta

Nos termos do art.º 204, n.º 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), há duplicação de coleta, para efeitos de oposição à execução, quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.

A norma citada define duplicação de coleta para efeitos de oposição à execução, pois a duplicação de coleta constitui fundamento de oposição à execução (art.º 204º do CPPT).

No entanto, a duplicação de coleta é também causa de ilegalidade da liquidação (cfr. acórdãos: STA de 26.2.2003, Proc. n.º 6195/12; STA de 8.7.2009, Proc. n.º 530/09).

De acordo com o já citado n.º 1 do art.º 205º do CPPT, para efeitos de oposição à execução, são os seguintes os pressupostos da existência de duplicação da coleta:

- 1º – Existência de duas liquidações tributárias que gerem a obrigação de pagamento de dívida de imposto para o mesmo ou para sujeitos passivos distintos;
- 2º – Que respeitem ao mesmo tributo ou a dois tributos diferentes mas de igual natureza;
- 3º – Sendo tais tributos e tais liquidações referentes ao mesmo facto tributário;
- 4º – Sendo tais tributos e tais liquidações referentes ao mesmo período de tempo; e
- 5º – Estando pago por inteiro um dos tributos.

Sendo a duplicação de coleta, como já dissemos e segundo o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo, não só fundamento de oposição à execução mas também facto gerador de ilegalidade da liquidação, o último pressuposto indicado – que esteja integralmente paga uma das dívidas liquidadas – parece só fazer sentido exigir-se, salvo melhor entendimento, quanto à duplicação de coleta como fundamento da oposição à execução, mas não já quanto à duplicação de coleta enquanto causa de ilegalidade da liquidação.

Não tendo pois de preocupar-nos com este último pressuposto, há que averiguar a existência dos restantes pressupostos.

Existem, em relação a cada um dos imóveis em causa, duas liquidações de IS, uma notificada em 5.12.2012 e outra notificada em abril de 2013, pelo que o primeiro pressuposto se encontra verificado.

As duas liquidações respeitam ao mesmo tributo – Imposto do Selo, segundo a verba 28.1 da TGIS – pelo que se encontra verificado o segundo pressuposto.

O facto tributário sobre que incide o IS de acordo com a verba 28.1 da TGIS é a “propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos – com afetação habitacional, no caso da subrubrica 28.1 – cujo valor patrimonial tributário constante da

matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1 000 000.

É sobre este mesmo facto tributário – propriedade do mesmo prédio urbano com afetação habitacional com valor patrimonial tributário igual ou superior a (euro) 1 000 000, que incide o IS nas duas liquidações em apreço, pelo que se encontra verificado o terceiro pressuposto da duplicação de coleta.

Quanto ao período de tempo a que as duas liquidações dizem respeito:

O Imposto do Selo relativo à verba 28 da TGIS é um imposto anual, em resultado da remissão do art.º 5º, n.º 1, al. u) do Código do IS para as regras do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), no que diz respeito ao nascimento da obrigação tributária.

O IMI é um imposto anual não apenas por o imposto ser pago anualmente, mas sobretudo no sentido em que a tributação *respeita ao período de um ano*, conforme se diz expressamente no n.º 1 do artigo 8º do Código do IMI (CIMI).

Ou seja, embora a obrigação de imposto nasça num determinado dia, que no caso do IMI é o dia 31 de dezembro de cada ano, o imposto não diz respeito ao período de um dia mas *ao período de um ano*, segundo se diz expressamente na lei.

Se o legislador aprovasse uma lei, transitória, em que se estipulasse que, num determinado ano N, em relação ao IMI, o facto tributário se verificaria em 31 de outubro desse ano N, isso só poderia ser interpretado no sentido de que esse facto tributário diria respeito ao ano N.

Dada a dependência em que legislador colocou o Imposto do Selo da verba 28.1 em relação ao regime do IMI – quanto ao conceito de prédio (portanto quanto à própria definição do facto tributário; quanto a determinação da matéria tributável; quanto ao nascimento do imposto; e quanto ao pagamento do imposto – há que concluir que também o IS relativo à verba 28 é um imposto anual, respeitando a tributação, em termos de incidência temporal, ao período de um determinado ano.

Não há dúvida de que as liquidações notificadas à requerente em abril de 2013 dizem respeito ao IS que incidiu sobre o ano de 2012, tal constando das notas de liquidação.

Quanto às liquidações notificadas em 5.12.2012, as respetivas notificações não contêm a indicação do ano a que o imposto liquidado diz respeito.

O artigo 6º, n.º 1, al. a) da Lei n.º 55-A/2012 estipula que “em 2012 (...) o facto tributário verifica-se em 31.10.2012”, não dizendo a que período de tributação se refere a tributação cujo facto tributário se verifica em 31.10.2012.

Mas só existem duas possibilidades: ou esse imposto diz respeito ao ano de 2012, ou então o imposto diz respeito ao ano de 2011.

A segunda das hipóteses significaria uma violação clara do princípio constitucional da não retroatividade dos impostos, pelo que, sendo possível outra interpretação, não deve ser esta a prevalecente.

Resta então a segunda possibilidade: o imposto, cujo facto tributário se verifica, segundo o artigo 6º, n.º 1, al. a) da Lei n.º 55-A/2012, em 31.10.2012, diz respeito ao próprio ano de 2012. O que, aliás, está de acordo com o sentido mais literal da norma, pois o imposto diz sempre respeito, por definição, ao período em que se verifica o facto tributário.

Sendo assim, verifica-se também o quarto pressuposto da duplicação de coleta, pois tanto as liquidações notificadas em 12.05.2012 como as liquidações notificadas em abril de 2013 são relativas a imposto respeitante ao ano de 2012.

B- Consequência da existência de duplicação de coleta para a validade dos atos de liquidação

Quanto à consequência da existência de duplicação de coleta para a validade dos atos de liquidação, não é possível afirmar que ela faz com que a segunda liquidação se torna automaticamente ilegal, antes de averiguar se a primeira liquidação viola as normas legais aplicáveis.

Tal como, na oposição à execução, a existência de duplicação de coleta não implica automaticamente a não exigibilidade da segunda dívida liquidada, importando determinar se a primeira liquidação foi efetuada em conformidade com a lei (J. Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, III Vol. 6ª ed., Áreas Editora, Lisboa, 2011, p. 527) assim também na impugnação da legalidade da liquidação a existência de duplicação da coleta não implicará sempre a ilegalidade da segunda liquidação, sendo necessário saber se a primeira liquidação é conforme com as normas legais aplicáveis.

Se desta análise se concluir que a primeira liquidação foi efetuada em conformidade com as normas legais aplicáveis, a segunda liquidação torna-se automaticamente ilegal em virtude da existência de duplicação da coleta.

Se, pelo contrário, se concluir que a primeira liquidação não foi efetuada em conformidade com as normas legais aplicáveis, a segunda liquidação não será ilegal em virtude da existência de duplicação de coleta.

Ora, um dos fundamentos alegados pela Requerente para impugnar a legalidade das liquidações é a violação, por parte destas, do artigo 6º da Lei n.º 55º-A/2012, nomeadamente quanto aos prazos de liquidação, taxas de imposto e prazos de pagamento fixados.

Deve então averiguar-se se procedem as alegações da Requerente quanto a esta questão, antes de se fixarem as consequências da existência de duplicação de coleta para a validade das liquidações.

(iii) A questão da violação, por parte das liquidações impugnadas, do artigo 6º da Lei n.º 55º-A/2012, nomeadamente quanto aos prazos de liquidação, taxas de imposto e prazos de pagamento fixados

É a seguinte a redação do artigo 6º da Lei n.º 55-A/2012:

Artigo 6º

Disposições transitórias

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

- a) O facto tributário verifica -se no dia 31 de outubro de 2012;
- b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;
- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;

- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;
- f) As taxas aplicáveis são as seguintes:
 - i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;
 - ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;
 - iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.

Segundo argumenta a Requerente, as liquidações de IS respeitantes ao ano de 2012 não respeitam esta norma transitória.

Em primeiro lugar, a disposição transitória estipula que a liquidação, “em 2012”, deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012, sendo que aqueles atos de liquidação têm a data de 21.03.2013.

Em segundo lugar, a mesma disposição determina que, “em 2012”, o IS deve ser pago numa única prestação, até ao dia 20 de dezembro de 2012, sendo que aqueles atos de liquidação referem expressamente que o imposto será pago em diversas prestações.

Por fim, a mesma norma transitória dispõe que a taxa aplicável, “em 2012”, aos prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI é de 0,5 %, quando as liquidações referentes ao ano 2012 aplicam uma taxa de 1%.

Como já ficou anteriormente justificado, este é também o entendimento deste tribunal. Não dizendo a lei, expressamente, a que período de tributação se refere a liquidação que é regulada pelo n.º 1 do artigo 6º da Lei n.º 55-A/2012, e dada a anualidade do imposto e a necessidade de a tributação respeitar ao período de um ano determinado, e atendendo ainda à data de publicação daquela lei e ao princípio da não retroatividade dos impostos, só pode

entender-se que o imposto a que se refere a liquidação regulada no n.º 1 daquele art.º 6 é, por sua vez, respeitante ao ano de 2012.

Sendo assim, há que concluir não apenas que existe duplicação de coleta, mas também que a primeira liquidação, notificada em 5.12.2012, foi efetuada em conformidade com a lei ordinária, enquanto a segunda não o foi.

Procede, portanto, o pedido de anulação das liquidações notificadas em abril de 2013 fundado em violação do artigo 6º da Lei n.º 55º-A/2012.

E assim sendo, a existência de fundamentação de coleta não releva para a invalidade das segundas liquidações, notificadas em abril de 2013.

(iv) Questão da ilegalidade dos atos de liquidação de IS impugnados por falta de fundamentação

Conforme a matéria de facto dada por provada, nas notas de liquidação notificadas em 5.12.2012, no espaço referente ao ano a que o imposto diz respeito, a AT – Administração Tributária e Aduaneira colocou a menção “Lei n.º 55-A/2012”.

Alega a Requerente que este procedimento substancia fundamentação obscura equivalente a falta de fundamentação do ato de liquidação.

Nos termos do artigo 268º, n.º 3 da CRP, “os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Concretizando este princípio constitucional, o artigo 77º, n.º 1 da LGT dispõe:

“1 – A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.”

Por seu turno, o artigo 125º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo (aplicável ao procedimento tributário *ex vi* do art.º 2º, al. d) do CPPT, dispõe:

“2 – A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera

declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do respetivo ato”.

O n.º 2 do mesmo preceito estipula ainda:

“Equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.”

Não há pois dúvida de que a clareza é um requisito da fundamentação e que a sua falta é equivalente à falta de fundamentação.

É abundante a jurisprudência dos tribunais superiores em matéria de fundamentação que afirma a necessidade de clareza da fundamentação, de forma a permitir ao destinatário do ato perceber o *iter* cognoscitivo que levou à prática do ato (vejam-se, neste sentido, os acórdãos: STA, 6.10.2010, Proc. 667/10; STA, 15.4.2009, Proc. 65/09; TCAN, 22.10.2010, Proc. 18/02).

Ora, como já foi dito anteriormente, a tributação em IS relativa à verba 28 da TGIS é uma tributação anual, por remissão do art.º 5º, n.º 1, al. u) do Código do IS para as regras do IMI.

O IMI é um imposto anual não apenas por o imposto ser pago anualmente, mas sobretudo no sentido em que a tributação respeita ao período de um ano, conforme resulta do n.º 1 do artigo 8º do CIMI.

Torna-se, por isso, necessária, na notificação de cada liquidação, a indicação do ano a que o imposto liquidado respeita, para poder considerar-se completa a fundamentação do ato de liquidação.

O mesmo acontece com o IS relativo à verba 28, o qual é também um imposto anual, respeitando a tributação, em termos de incidência temporal, ao período de um determinado ano. Da mesma forma, deve a notificação da liquidação de IS conter a indicação do ano a que o imposto respeita.

Não há dúvida de que a tributação estabelecida na verba 28 se aplicou ou incidiu sobre o ano de 2012, tendo o sujeito passivo sido notificado desse facto, através das notificações efetuadas em abril de 2013.

Quanto às liquidações notificadas em 5.12.2012, as respetivas notificações não contêm a indicação do ano a que o imposto liquidado diz respeito.

O artigo 6º, n.º 1, al. a) da Lei n.º 55-A/2012 estipula que em 2012 (...) o facto tributário verifica-se em 31.10.2012”, não dizendo a que período de tributação se refere a tributação cujo facto tributário se verifica em 31.10.2012.

Mas o facto de a lei não o dizer, não pode significar uma dispensa da obrigação de a Administração Fiscal, em virtude do dever de fundamentação, indicar o ano a que o imposto diz respeito, uma vez que nada no artigo 6º da Lei n.º 55-A/2012 permite concluir que o imposto a que respeita o n.º 1 é um imposto extraordinário, que, funcionando à margem da regra de incidência temporal estabelecida na al. u) do n.º 1 do art.º 5º do IS, não respeita a um período de um ano determinado.

Procede, pois, o pedido de anulação das liquidações notificadas em 5.12.2012 fundado em insuficiência da fundamentação das mesmas liquidações.

- (v) **Questão da constitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, quando interpretada no sentido de abranger os prédios urbanos em propriedade total considerados como um todo, quando formados por partes consideradas separadamente na inscrição matricial, em face do princípio constitucional da capacidade contributiva, na sua vertente de igualdade tributária**

Esta mesma questão foi já decidida, recentemente, por um tribunal arbitral no processo 218/2013-T (decisão de 24.2.2014). Adere-se aqui inteiramente à doutrina expendida nessa pronúncia.

O princípio da capacidade contributiva não se encontra expressamente consagrado na Constituição da República Portuguesa. No entanto, a sua vigência no ordenamento constitucional português tem sido afirmada quer pela doutrina quer pela jurisprudência, tendo como principal fundamento o princípio da igualdade estabelecido no artigo 13º da Constituição (neste sentido, vejam-se os acórdãos do Tribunal Constitucional: n.ºs 106/2013, 437/2006, 84/2003, 211/2003, 452/2003 e 601/2004, todos disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt).

O princípio da igualdade, consagrado no art.º 13º da CRP postula que se dê tratamento igual ao que for essencialmente igual e que se trate diferentemente o que for essencialmente diferente (acórdão do TC n.º 437/2006).

No entanto, para aferir a igualdade ou diferença entre duas realidades diferentes, do ponto de vista tributário, é necessário um parâmetro – “o critério que há de servir de base à comparação” – o qual é dado pela capacidade contributiva (acórdão do TC n.º 197/2013).

A capacidade contributiva constitui, pois – a par de outras vertentes ou funções do princípio (veja-se o acórdão do TC n.º 197/2013 – o critério através do qual há que comparar diferentes sujeitos passivos, para efeitos de determinar se os mesmos devem receber tratamento tributário idêntico ou diferente.

Desta maneira, o princípio da capacidade contributiva (numa das suas vertentes) concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária (acórdão do TC n.º 84/2003), pressupondo o tratamento tributário igual em relação a pessoas com a mesma capacidade contributiva e um tratamento tributário desigual em relação a pessoas com diferente capacidade contributiva.

Em decorrência do princípio da capacidade contributiva, contribuintes com a mesma capacidade de gastar devem pagar os mesmos impostos e contribuintes com diferente capacidade de gastar devem pagar impostos diferentes (Acórdão do TC n.º 197/2013).

É esta dimensão do princípio da capacidade contributiva, como proibindo o tratamento tributário diferente de pessoas com a mesma capacidade contributiva e o tratamento tributário igual de pessoas com capacidade contributiva diferente, que interessa particularmente ao caso vertente.

Está em causa, mais concretamente, a diferença de tratamento dada, pelo Código do IS na verba 28.1 da TGIS, aos prédios em propriedade horizontal e aos prédios em propriedade total, compostos por partes consideradas separadamente na inscrição matricial.

Vimos anteriormente que as frações autónomas de prédios em propriedade horizontal são consideradas prédios para efeitos de IMI (art.º 2º, n.º 4 do CIMI), sendo-o também, por força do artigo 1º, n.º 6 do Código do IS.

Sendo assim, o IS da verba 28.1, no caso de prédios em propriedade horizontal, só pode aplicar-se se o valor patrimonial tributário da fração autónoma for igual ou superior a 1.000.000 de euros. Por outro lado, o valor resultante da soma dos valores patrimoniais

tributários das diversas frações habitacionais não pode ser tido em conta para efeitos de aplicação do imposto.

Mesmo que uma única pessoa seja proprietária de todas as frações de um prédio em propriedade horizontal, e que a soma dos valores patrimoniais das frações habitacionais do prédio seja igual ou superior a 1.000.000 de euros, tal proprietário não ficará sujeito a IS sobre esse património.

Ora, entre as duas situações descritas – prédio habitacional em propriedade horizontal e prédio habitacional em propriedade total composto por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial – não existe nenhuma diferença substancial, sendo a diferença apenas formal. Diferença formal que não afeta, de nenhum modo, a capacidade contributiva dos respetivos proprietários.

Com efeito, a propriedade de um prédio habitacional em propriedade total, composto por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, com um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros, não revela nenhuma *especial* capacidade contributiva que a propriedade de várias frações autónomas habitacionais, em que a soma dos valores patrimoniais tributários seja igual ou superior a 1.000.000 de euros, não revele também.

Como a própria Administração Tributária afirma (parágrafo 18 da Resposta) a simples forma jurídica da propriedade dos prédios, horizontal ou vertical, não pode afetar a incidência do Imposto do Selo, sob pena de violação da capacidade contributiva.

Outro entendimento, que procure desconsiderar a identidade substancial económica entre as situações de prédios em propriedade horizontal e de prédios em propriedade total compostos por partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial, e atender apenas à diferença formal entre ambas as situações, resultaria numa violação do princípio da substância sobre a forma, que teria como consequência uma violação do princípio constitucional da capacidade contributiva.

Procede, pois, o pedido de anulação das liquidações impugnadas fundado em violação do princípio constitucional da capacidade contributiva pela norma de incidência constante da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, quando interpretada no sentido em que nela se incluem os prédios urbanos habitacionais em propriedade total compostos por

partes suscetíveis de utilização independente e consideradas separadamente na inscrição matricial.

V. DO DIREITO A JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Verificada a ilegalidade dos atos de liquidação impugnados, pelos fundamentos expostos, e tendo a Requerente pago integralmente o imposto liquidado, tem a Requerente direito, em conformidade com os artigos 24.º, n.º 1, al. b) do RJAT e 100.º da LGT, ao reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de 54.555,92 euros.

Quanto aos juros indemnizatórios, o artigo 43º da LGT estipula que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

Quanto à existência, no caso, de erro imputável aos serviços, este erro considera-se verificado, segundo jurisprudência uniforme do STA (vejam-se, neste sentido, os Acórdãos do STA de 22-05-2002, Proc. n.º 457/02; de 31.10.2001, Proc. n.º 26167; de 2.12.2009, Proc. n.º 0892/09) sempre que procederem a reclamação graciosa ou impugnação da liquidação (no mesmo sentido, a decisão no processo arbitral 218/2013-T, já citado).

Por conseguinte, tem a Requerente direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do CPPT, calculados:

- Sobre a quantia de 18.185,31 euros, desde 19.12.2012 até integral reembolso do montante referido;
- Sobre a quantia de 36.370,61 euros, desde 26.04.2013 até integral reembolso do montante referido.

VI. DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, o presente Tribunal decide:

1. Anular todos os atos de liquidação de Imposto do Selo impugnados pela Requerente.
2. Declarar ilegal e anular o ato de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela requerente quanto aos mesmos atos de liquidação.

3. Declarar a Autoridade Tributária obrigada, nos termos da al. b) do n.º 1 do art.º 24º do RJAT, a restabelecer a situação que existiria se os atos de liquidação anulados não tivessem sido praticados, adotando os atos e operações necessários para o efeito, através da restituição dos montantes de imposto indevidamente pagos e o pagamento dos correspondentes juros indemnizatórios.

Valor do processo: Fixa-se o valor do processo em 54.555,92 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 2 142.00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 21 de junho de 2014.

O Árbitro Único

(Nina Aguiar)