



**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 100/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28 da TGIS; propriedade vertical.**

Decisão Arbitral

## **I. Relatório**

1. A..., S.A. (doravante “Requerente”), com o número de identificação fiscal (“NIF”) ..., com sede fiscal na Avenida ..., n.º ..., 2.º andar, freguesia das ..., concelho de Lisboa, apresentou, no dia 16 de fevereiro de 2015, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de tribunal arbitral, de forma a serem declaradas ilegais as 1.ª e 2.ª prestações da liquidação de Imposto do Selo (“IS”), por referência ao ano de 2012, nos moldes discriminados *infra* (no valor global de €10.126,30), e, bem assim, a ser reconhecido o direito a uma indemnização, correspondente aos custos suportados pela Requerente com a emissão e manutenção de uma garantia bancária correspondente ao ato tributário em causa, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante “Requerida” ou “AT”).

Identificação de fracção	VPT (em Euros)	Ano do imposto	N.º documento (1.ª prestação)	Montante a pagar 1.ª prestação (em Euros)	N.º documento (2.ª prestação)	Montante a pagar 2.ª prestação (em Euros)	TOTAL (em Euros)
-1ª DT	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-1ª ES	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-2ª DT	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-2ª ES	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-3ª DT	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-3ª ES	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-4ª DT	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-4ª ES	151.600,00	2012	2013	505,34	2013	505,33	1.010,67
-5ª DT	153.070,00	2012	2013	510,24	2013	510,23	1.020,47
-5ª ES	153.070,00	2012	2013	510,24	2013	510,23	1.020,47
							<b>10.126,30</b>

#### A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico deste Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 13 de abril de 2015.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 28 de abril de 2015.

#### B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente peticionou, na sequência do indeferimento expresso da Reclamação Graciosa previamente submetida (com o mesmo propósito), a declaração de ilegalidade das liquidações de IS mencionadas *supra* (1.ª e 2.ª prestações), respeitantes ao ano de 2012, por referência a um prédio urbano, constituído em

propriedade vertical, situado na Av. ..., n.º ..., freguesia das ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da aludida freguesia, sob o artigo ....

5. A AT apresentou resposta, peticionando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, por considerar que o tribunal arbitral seria incompetente (em razão da matéria) para efeito já que: i) o objeto da presente pronúncia arbitral não era impugnável (em sede arbitral); e que ii) relativamente ao ato tributário em análise já existia uma decisão prévia e transitada em julgado (exceção do caso julgado).

6. A Requerente, tendo sido notificada da resposta da AT, apresentou ainda um requerimento adicional, onde procurou contestar, adicionalmente, o entendimento veiculado pela Requerida relativamente aos pontos (2) elencados no número anterior.

7. Por despacho de 11 de setembro de 2015, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, e no seguimento do requerido pela AT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

8. Decidiu igualmente, em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, não ser necessária a produção de alegações orais, por estarem perfeitamente definidas as posições das partes nos respectivos articulados, e fixou como prazo para a decisão arbitral o dia 2 de outubro de 2015.

9. A Requerente, tendo sido informada pelo CAAD, apenas no dia 22 de setembro de 2015, do prazo previamente referido, solicitou uma extensão do prazo para a decisão arbitral, tal como decorre da lei, tendo, ainda, apresentado as suas alegações finais, no dia 8 de outubro de 2015.

10. Desta forma, o prazo para a decisão arbitral foi, numa primeira fase, fixado para o dia 15 de Outubro, sendo, posteriormente, adiado para 27 de outubro de 2015, com vista a dar à Requerida o direito ao contraditório.

11. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março). Não ocorrem quaisquer nulidades, pelo que nada obsta ao julgamento de mérito.

12. Encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

## **II. Questão a decidir**

13. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes (já depois da AT ter tacitamente reconhecido, no âmbito da sua resposta, que as liquidações de IS, nos termos ilustrados *supra*, eram ilegais), prende-se com o seguinte: verificar-se-ão, tal como sugere a AT, as exceções da inimpugnabilidade do ato impugnado, e, bem assim, do caso julgado relativamente às liquidações que o Requerente procura impugnar?

14. Neste sentido, caso venha a ser esse o entendimento do presente tribunal, o mesmo terá necessariamente que se abster de apreciar o respetivo pedido de pronúncia arbitral, devido à sua incompetência em razão da matéria, nos termos do artigo 2.º do RJAT.

## **III. Decisão da matéria de facto e sua motivação**

15. Examinada a prova documental produzida, o tribunal julga provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

I. A Requerente é a proprietária de um prédio urbano, constituído em propriedade vertical, situado na Av. ..., n.º ..., freguesia das ..., concelho de Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da aludida freguesia, sob o artigo ....

II. A Requerente recebeu, por respeito aos exercícios de 2012, e em resultado do exposto na Verba n.º 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (“TGIS”), as notas de liquidação da AT, mencionadas *supra*, no montante total de € 10.126,30.

III. Neste sentido, a Requerente apresentou Reclamação Graciosa a contestar as aludidas notas de liquidação, tendo esta sido indeferida pela AT no dia 18 de novembro de 2014 (dando origem ao presente pedido de pronúncia arbitral).

IV. Paralelamente, no dia 13 de janeiro de 2014, a Requerente após ter sido notificada da 3.ª prestação, referente ao mesmo exercício, deduziu Reclamação Graciosa, tendo posteriormente, no dia 8 de Agosto de 2014, impugnado o indeferimento tácito da mesma, através da submissão de um pedido de pronúncia arbitral autónomo, que deu origem ao processo n.º 618/2014-T.

V. À presente data, a decisão relativa ao processo n.º 618/2014-T, de 7 de fevereiro de 2015, já transitou em julgado, tendo a mesma ido ao encontro da pretensão da Requerente, isto é, anulado o ato de liquidação de tributo autónomo (i.e., relativo à 3.ª prestação) relativo ao IS a pagar, nos termos anteriormente expostos.

16. A convicção do Tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

17. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

#### **IV. Do Direito**

##### *A) Quadro jurídico*

18. Tendo em consideração o tema em discussão no presente processo, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

19. Antes de mais, note-se que, não obstante a pretensão da Requerente, a Requerida já terá demonstrado, no entendimento do presente tribunal, que aceita a ilegalidade das liquidações contestadas, pelo que resta somente aferir se as exceções evocadas pela Requerida serão eventualmente aplicáveis, sendo, para tal, necessário especificar o quadro legal conexo.

20. Assim, o artigo 2.º do RJAT estabelece o âmbito da competência dos tribunais arbitrais, nos seguintes termos:

*“1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:*

- a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*
- b) a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.*

*2 - Os tribunais arbitrais decidem de acordo com o direito constituído, sendo vedado o recurso à equidade”.*

21. Em paralelo, o artigo que tutela a verba em discussão, no Código do IS, é o artigo 23.º, n.º 7, respeitante à liquidação do IS, que prevê o seguinte: *“tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”.*

22. Por último, atente-se igualmente no artigo 89.º, n.º 1 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (“CPTA”), aplicável por força do artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT, que obsta ao conhecimento do mérito das causas, nas seguintes situações:

*“1 - Para o efeito do disposto nos artigos anteriores, obstat nomeadamente ao prosseguimento do processo:*

- a) Ineptidão da petição;*
- b) Falta de personalidade ou capacidade judiciária do autor;*
- c) Inimpugnabilidade do ato impugnado;*
- d) Ilegitimidade do autor ou do demandado;*
- e) Ilegalidade da coligação;*
- f) Falta da identificação dos contrainteresados;*
- g) Ilegalidade da cumulação de pretensões;*
- h) Caducidade do direito de ação;*
- i) Litispendência e caso julgado”.*

*B) Argumentos das partes*

23. Em síntese, e tal como exposto na petição inicial, a Requerente apoiou-se, no seu pedido, nos seguintes argumentos (erros imputáveis à AT), para solicitar a anulação das prestações referidas *supra*:

- i) Errónea interpretação do conceito de “prédio” para efeitos de tributação em sede de IS;*
- ii) Liquidação extemporânea de IS efetuada à Requerente pelo não cumprimento das disposições transitórias previstas no artigo 6.º, n.º 1 da Lei n.º 1 n.º 55-A/2012, de 29 de outubro e a violação do princípio da boa-fé;*
- iii) Errónea aplicação da taxa de IS e do VPT utilizado no ato tributário sob impugnação;*
- iv) Violação do princípio da igualdade e da capacidade tributária constitucionalmente consagrados.*

24. Note-se que, no ponto anterior apenas se enumera sumariamente os argumentos esgrimidos pela Requerente uma vez que, no entendimento do presente tribunal, não obstante o mérito da aludida petição inicial, o conteúdo da mesma acaba por não ser relevante para a questão fundamental a decidir (tal como exposto nos pontos 14 e 15).

25. Até porque, a própria Requerente, tomando conhecimento da resposta da AT à sua petição inicial, procurou, adicionalmente, combater aqueles que eram os pontos em que afinal divergiam as partes (*infra* detalhado), defendendo que não só os atos de liquidação de tributos eram cindíveis (fazendo referência a jurisprudência de suporte), procurando contrariar, assim, a exceção dilatória da inimpugnabilidade do ato impugnado suscitada pela AT, como também não se verificava a exceção dilatória do caso julgado, questão igualmente levantada pela Requerida, já que a causa de pedir e o pedido diferiam dos mencionados no processo n.º 618/2014-T.

26. Ademais, a Requerente alertou ainda para o facto de que, na exceção dilatória respeitante à inimpugnabilidade do ato impugnado, a AT, ao tratar autonomamente as execuções fiscais resultantes da falta de pagamento dos atos de liquidação de tributos em causa, estaria a confirmar que os mesmos são, afinal, passíveis de ser cindíveis.

27. Com efeito, nas palavras da Requerente, *“pois, se quanto às execuções fiscais, e às respetivas oposições, se reconhece a divisibilidade e a impugnabilidade autónoma de cada um dos Atos Tributários de Liquidação de IS (1.ª e 2.ª Prestações), referentes a 2012, também, e por maioria de razão, se deverá reconhecer, nos presentes Autos, a divisibilidade e a impugnabilidade autónoma dos Atos Tributários de Liquidação objeto do presente Pedido de Pronúncia Arbitral”*.

28. Neste sentido, a Requerente fez menção a diversas decisões do Supremo Tribunal Administrativo (“STA”), nomeadamente os Acórdãos do STA n.º 024101, de 22 de setembro de 1999, e n.º 0994/11, de 29 de Maio de 2013.



29. Por último, cumpre salientar que a Requerente procurou, ainda, reforçar o seu ponto de vista com as alegações finais apresentadas no dia 8 de outubro de 2015, trazendo, nomeadamente, a opinião da doutrina tributária relevante nesta matéria.

30. Em conclusão, peticionou então a Requerente que as liquidações previamente mencionadas fossem anuladas, não obstante o entendimento exposto pela AT, e, bem assim, que à primeira fosse conferido o direito a uma indemnização correspondente aos custos por si suportados com a emissão e manutenção da garantia bancária (na parte correspondente àquelas liquidações) que foi obrigada a constituir.

31. Por seu turno, a Requerida, depois de devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta na qual, começou por considerar que *“para cada facto tributário, haverá, em princípio, uma única liquidação, pela qual se determinará a coleta a pagar”*.

32. Paralelamente, considerou igualmente que, *“por força da lei, a liquidação é só uma e só ela constitui ato lesivo, suscetível de ser impugnado que só pode, evidentemente, ser objeto de uma única impugnação, independentemente do imposto ser pago em várias prestações”*.

33. Desta forma, a Requerida é da opinião que *“o pagamento de uma das prestações da liquidação efetuada (...) não é um pagamento parcial daquela liquidação, mas tão só uma técnica de cobrança de imposto liquidado (...)”*.

34. Ou seja, para a Requerida *“a lei não compreende a impugnação autónoma de uma prestação da Verba n.º 28 da TGIS constante das notas de cobrança, como é o caso dos autos. Naturalmente, quando a lei prevê o pagamento do valor da liquidação em várias prestações, a anulação do ato tributário terá consequências relativamente a todas elas”*.

35. Enumerando as várias decisões arbitrais nas quais se apoiava, nomeadamente relativas aos processos n.ºs 120/2012-T, 408/2014-T, 138/2015-T, entre outros, a Requerida concluiu que *“o ato de liquidação da Verba n.º 28 do IS é único, e o facto de poder ser pago em várias prestações não implica que tenham ocorridos várias liquidações. A natureza das prestações de uma liquidação deste imposto é a de divisão da liquidação*

*global, efetuada anualmente, não podendo cada prestação per se ser impugnada autonomamente, pois o objeto da impugnação judicial ou do processo arbitral tributário é o ato tributário de liquidação”.*

36. Solicitando, desta forma, que, em virtude da manifesta inimpugnabilidade autónoma das prestações anteriormente referidas, a AT fosse absolvida da instância (isto porque, no seu entendimento, estamos perante uma exceção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito por parte do presente tribunal arbitral, nos termos dos artigo 89.º, n.º 1 alínea c) do CPTA e artigo 29.º, n.º 1, alínea c) do RJAT).

37. Por outro lado, a Requerida alerta ainda para a exceção dilatória do caso julgado.

38. Com efeito, no caso em análise, e tal como anteriormente se referiu, a Requerente submeteu igualmente um pedido de pronúncia arbitral autónomo, relativo à 3.º prestação das liquidações em crise, o processo n.º 618/2014-T, cuja decisão, publicada no dia 7 de fevereiro de 2015, já transitou em julgado, dando razão à Requerente e anulando, dessa forma, as respetivas notas de liquidação.

39. Ora no entendimento da Requerida, *“a causa de pedir nos presentes autos e no processo n.º 618/2014-T procede dos mesmos factos jurídicos concretos – os atos de liquidação do IS, Verba n.º 28, emitidos em 22/03/2013, referentes ao ano de 2012, com a mesma taxa e o mesmo VPT, relativos aos mesmos andares do mesmo prédio urbano – e fundamenta legalmente a pretensão do A., consistente na anulação dos atos de liquidação expressos nas primeiras, segundas e terceiras prestações”.*

40. Pelo que, na sua opinião, e nos termos do artigo 89.º, n.º 1, alínea i) do CPTA, tal situação obsta ao conhecimento do mérito da causa e conduz à absolvição da Requerida da instância.

41. Por tudo isto, a Requerida solicita que o presente tribunal se declare incompetente para apreciar o mérito da causa, absolva a Requerida da instância e incuba a Requerente de suportar as custas referentes ao respetivo processo.

*C) Apreciação do tribunal*

42. Em primeiro lugar, cumpre ao presente tribunal fazer uma nota prévia.

43. Isto porque, é importante frisar que a questão que releva para o desfecho deste processo, não se prende com o âmbito de aplicação da Verba n.º 28 da TGIS, isto é, a que imóveis a aludida verba respeita.

44. Com efeito, nesse âmbito o presente tribunal encontra-se plenamente de acordo com os argumentos vertidos pela Requerente.

45. Ademais, esse tem sido o entendimento generalizado dos tribunais arbitrais.

46. Todavia, não pode o presente tribunal deixar de se debruçar sobre a verdadeira questão que se encontra aqui em causa.

47. Ou seja, as prestações referentes a uma liquidação de IS, constantes das notas de cobrança, poderão ser consideradas autonomamente como atos de liquidação de tributos? Ou, alternativamente, estamos, tal como defende a AT, perante uma exceção da inimpugnabilidade do ato impugnado? Paralelamente, poderemos ainda estar, por força da decisão arbitral n.º 618/2014-T, perante a formação da exceção do caso julgado, nos termos referidos pela AT?

48. Para fundamentar a sua decisão, o presente tribunal servir-se-á de algumas decisões arbitrais já transitadas em julgado, nomeadamente a decisão arbitral n.º 726/2014-T, de 10 de março, a qual, pela sua pertinência, passa a transcrever.

49. *“Outra das exceções invocadas pela AT é a da incompetência do tribunal arbitral para a decisão do litígio, com o fundamento de que “a Requerente não impugna um ato tributário, mas impugna, antes, o pagamento de uma prestação de um ato tributário constante de uma nota de cobrança”, ou seja, que “o objeto do processo é a anulação não de um ato tributário, mas sim de uma nota de cobrança para o pagamento da 2.ª prestação de um imposto, matéria esta que não consta, em absoluto, do conjunto da norma que delimita a competência dos tribunais arbitrais tributários, constante do art.º 2.º do RJAT”.*



---

*A competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam junto do CAAD é fixada pelos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, do RJAT.*

*Concretamente, refere o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, que tal competência compreende a apreciação de pretensões relativas à declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, enquanto a alínea a) do n.º 1 do seu artigo 10.º, estabelece o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de constituição do tribunal, “contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos atos suscetíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico”.*

*Determinar a competência do tribunal arbitral para decidir a pretensão objeto dos presentes autos, passará, necessariamente, por averiguar se o pedido de declaração de ilegalidade e conseqüente anulação de uma das prestações de uma liquidação de Imposto do Selo, efetuada ao abrigo da verba 28, da TGIS, equivale a um pedido de anulação total ou parcial da mesma liquidação ou, não equivalendo, se uma daquelas prestações poderá configurar um ato suscetível de impugnação autónoma.*

*Quanto à primeira questão, poderá afirmar-se que uma prestação não equivale a uma liquidação de imposto, porquanto, nos termos do n.º 7, do artigo 23.º, do Código do Imposto do Selo, na redação que lhe foi dada pelo artigo 3.º, da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, “7 - Tratando-se do imposto devido pelas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no CIMI”.*

*Ora, a expressão “o imposto é liquidado anualmente” indicia que é efetuada uma única liquidação anual, embora a mesma possa ser dividida, para efeitos de pagamento, em prestações, e não tantas liquidações quantas as prestações em que o débito deva ser*

*satisfeito – a divisão de uma liquidação em prestações não passará, assim, de uma mera técnica de arrecadação de receitas.*

*Por outro lado, a questão de saber se uma prestação pode ser havida como parte autonomamente impugnável da liquidação, remete-nos para a da divisibilidade do ato tributário de liquidação e conseqüente possibilidade da sua anulação parcial.*

*A este respeito, tem a jurisprudência entendido que a liquidação é um ato divisível, quer por natureza, por respeitar a uma obrigação de natureza pecuniária, quer por definição legal, uma vez que o artigo 100.º, da Lei Geral Tributária (LGT) admite a “procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo”, situação em que a administração fiscal, fica obrigada “à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.*

*No entanto, para que haja anulação parcial do ato tributário, necessário se torna que a ilegalidade o afete apenas em parte (cfr., neste sentido, o Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, proferido em 10 de abril de 2013, no (...) em cujo sumário se lê: “Sumário: I - O ato tributário, enquanto ato divisível, tanto por natureza como por definição legal, é suscetível de anulação parcial. II - O critério para determinar se o ato deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afeta o ato tributário no seu todo, caso em que o ato deve ser integralmente anulado ou apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.”*

*Assim, nos casos em que o ato tributário é divisível, “se for pedida a anulação parcial de um ato tributário, o tribunal não poderá, em princípio, anulá-lo totalmente”<sup>1</sup>; se for pedida a sua anulação integral e o ato for apenas parcialmente anulável, o pedido será parcialmente improcedente.*

---

<sup>1</sup> SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado” I Volume, Áreas Editora, 2006, pág. 875.

*Sobre a questão da indivisibilidade de uma liquidação de Imposto do Selo a que se refere a verba 28 da TGIS, já se pronunciou o CAAD, no processo n.º 205/2013-T, conforme o extrato que se transcreve: “11. Vem ainda a Requerida impugnar o valor da causa considerando que o mesmo é de 8.940,94€ e não de 28.822,80€, conforme indicado pela requerente.*

*Sustenta a requerente que “o ato impugnado nestes autos é o ato de liquidação com o n.º ... de 22/02/2013, referente à primeira prestação de imposto de selo, do ano de 2012, no montante de € 8.940,94, junta pelo requerente ao pedido de pronuncia arbitral como Doc. 1”.*

*Acontece, porém, que o valor da liquidação n.º ... de 22/02/2013, como consta do referido documento é, na realidade, de 26.822,00 € e não de € 8.940,94. Note-se que, não existe qualquer liquidação de € 8.940,94. Este valor é apenas a primeira prestação duma liquidação que foi desde logo efetuada e no valor indicado pela Requerente.*

*Da circunstância do valor da liquidação poder ser pago em várias prestações, não decorre que existam três liquidações. Trata-se, diferentemente, duma liquidação que pode ser paga em várias prestações (sublinhado nosso), não estando o sujeito passivo impedido de impugnar a mesma devido ao facto de ainda só ter decorrido o prazo de pagamento de uma delas.*

*O sujeito passivo impugnou o ato de liquidação com o n.º ... de 22/02/2013, no valor de 26.822,00€, que lhe havia sido notificada e é esse o valor correto da causa.”. Também o processo arbitral n.º 120/2012-T (...) e do qual se extraem os fragmentos que seguem, se havia já pronunciado sobre a indivisibilidade de uma liquidação de IMI, matéria de aplicação subsidiária às liquidações de Imposto do Selo da verba 28, da TGIS, por remissão do n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo: “De acordo com o disposto no artigo 113.º, n.º 2 do Código do IMI, a liquidação deste imposto é efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte àquele a que o imposto diz respeito.*

*Nos termos do n.º 1 do artigo 120.º do mesmo diploma, o imposto deve ser pago em duas prestações, nos meses de abril e setembro, desde que o seu montante seja superior a Euros 250, devendo o pagamento, no caso de esse montante ser igual ou inferior àquele limite, ser efetuado de uma só vez, durante o mês de abril.” (...) “Conforme resulta, assim, do disposto nos referidos artigos, embora o ato autonomamente sindicável seja o ato de liquidação de IMI (sublinhado nosso), o prazo para contestar a sua legalidade apenas deverá ser contado a partir do termo do prazo de pagamento do imposto nele apurado.*

*Devendo este ser pago, nos termos da lei, em mais do que uma prestação, apenas com o termo da última daquelas (pressupondo, naturalmente, a não verificação de situações de vencimento antecipado) é que se poderá assim iniciar a contagem do prazo referido no artigo 102.º, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável, no âmbito do processo arbitral, ex vi o disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”).*

*“(...)Tal conclusão resulta, aliás, clara da natureza indivisível do ato de liquidação, bem como da necessidade – de resto, enfatizada pela própria Requerida – de, relativamente à mesma liquidação de IMI - que, nos termos da lei deva ser paga em duas prestações - não serem proferidas decisões administrativas ou judiciais contraditórias.” (...) “É que – reiteremos –, não sendo qualquer das prestações de pagamento de IMI autonomamente sindicável – mas apenas o ato de liquidação a que aquelas se refiram”.*

*As prestações de pagamento de uma liquidação de IMI ou, na situação em análise, de uma liquidação de Imposto do Selo, nos termos da Verba 28, da TGIS, não são autonomamente sindicáveis, por terem origem numa única obrigação anual, de acordo com a lição de Braz Teixeira: “é necessário não confundir as prestações periódicas, que, embora realizando-se por atos sucessivos, em momentos diversos, têm origem numa mesma obrigação e constituem as várias parcelas de uma mesma prestação que se cindiu, com as prestações que devem efetuar-se periodicamente, não devido a uma divisão da prestação global, mas sim ao nascimento, também periódico, de novas obrigações, pela permanência dos pressupostos de facto da tributação.”*



*Concluindo-se que as prestações de uma liquidação de imposto não são autonomamente impugnáveis, por consubstanciarem parcelas de uma prestação global, com origem numa mesma obrigação, cumpre averiguar se uma daquelas prestações pode ser considerada como um “ato de impugnação autónoma”, a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, com remissão para os n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º, do CPPT.*

*Em anotação ao artigo 102.º, do CPPT, e relativamente à alínea e) do seu n.º 1, em que se prevê o termo inicial do prazo de impugnação judicial na data da “notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma nos termos deste Código”, escreve Jorge Lopes de Sousa: “(...) aplica-se esta regra não só aos casos de impugnação autónoma previstos neste Código [decisões de recurso hierárquico que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação (art. 76.º, n.º 2), atos de autoliquidação (art. 131.º), atos de retenção na fonte (art. 132.º) e atos de fixação de valores patrimoniais (art. 134.º), mas também aos outros casos de impugnação de atos de avaliação direta (artigo 86.º, n.º 1, da LGT)]” .*

*O facto de a declaração de ilegalidade dos atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, os atos de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais, integrarem a competência dos tribunais arbitrais, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, devendo o pedido de constituição do tribunal arbitral, quanto a eles, ser apresentado no prazo de 30 dias a contar da data da respetiva notificação, nos termos do artigo 10.º, n.º 1, alínea b), do RJAT, leva à conclusão necessária de que os atos de impugnação autónoma a que se refere o artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, são os atos de liquidação, de autoliquidação e de pagamentos por conta, ainda que, relativamente a estes, tenha sido apresentada reclamação graciosa ou recurso hierárquico, expressa ou tacitamente indeferidos.*

*Tendo-se excluído a possibilidade de uma prestação configurar um ato tributário de liquidação, muito menos se lhe poderá atribuir a natureza de autoliquidação ou de pagamento por conta. Não sendo cada uma das prestações das liquidações de IS identificadas nos autos autonomamente impugnáveis, pelos motivos antes expostos, estar-*



---

*se-á perante um caso de incompetência do tribunal arbitral para apreciação e declaração da sua ilegalidade e conseqüente anulação”.*

50. Com efeito, não obstante, por diversas vezes, a jurisprudência se ter manifestado no sentido da cindibilidade dos atos de liquidação de tributos, tal como anteriormente se referiu, note-se que a mesma (cindibilidade) só será considerada, para efeitos de uma eventual impugnação de atos de liquidação de tributos, nos casos em que a anulabilidade parcial seja possível.

51. Ora, apesar do enquadramento vertido *supra*, o presente tribunal considera que a situação em crise tem, naturalmente, diversas especificidades que deverão ser igualmente consideradas, no âmbito desta decisão arbitral, com o propósito de garantir a legitimidade da mesma.

52. Em primeiro lugar, note-se que, apesar de afirmar veemente que os atos de liquidação de tributos são indivisíveis, a AT, ao emitir as notas para o pagamento do IS, dá espaço ao contribuinte para, caso pretenda, se opor, de forma separada, ao pagamento das mesmas (i.e., por prestação), reconhecendo a divisibilidade e a impugnabilidade autónoma de cada um dos atos de liquidação de tributos, neste caso de IS.

53. De facto, em cada uma das aludidas notas, é possível ler “*poderá reclamar ou impugnar a liquidação nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70.º e 102.º do CPPT*”.

54. E, neste sentido, não obstante a posição que defende, a verdade é que a própria Requerida tem, no âmbito da sua atuação no ordenamento jurídico-fiscal português, se comportado como se os atos de liquidação de tributos fossem passíveis de ser cindíveis, nomeadamente quando respeitam a IS.

55. Assim sendo, que dizer das expetativas legitimamente formadas pelo contribuinte (e da sua confiança na AT), quando a AT refere expressamente que este fica legitimado a reagir, contra cada uma das notificações, individualmente?

56. Isto porque, e é especialmente importante salientar, o sujeito passivo, neste caso a Requerente, assume, naturalmente, o carácter autónomo de cada prestação, enquanto ato de liquidação de tributos individual.

57. Atentemos nas palavras do Professor Rui Duarte Morais, tal como chamou à atenção do presente tribunal a Requerente.

58. *“As notificações têm que conter a indicação dos meios de reação utilizáveis contra o ato notificado. E se tal indicação estiver errada? Começamos por notar que este tipo de situações é algo vulgar”.*

59. Questiona então o Professor se nestes casos se justifica *“que o Tribunal se abstenha de conhecer da questão e o contribuinte obrigado a apresentar uma tal reclamação?”*

60. Ora no seu entendimento, tal comportamento não é necessário.

61. Com efeito, *“a reclamação em causa é, no essencial, uma forma de recurso judicial. Ou seja, se o litígio implica uma decisão judicial e o “processo” já subiu ao Tribunal (ainda que por via imprópria, por erro da Administração), não se vislumbra qualquer interesse em recomeçar toda a tramitação a partir do “zero”. Haveria, sim, que proceder à correção da forma processual utilizada”*<sup>2</sup>.

62. Por último, refira-se igualmente que esta perspetiva encontra apoio em diversas decisões arbitrais, nomeadamente na decisão arbitral n.º 618/2014-T, de 7 de fevereiro, tantas vezes mencionada nesta decisão, que, ao reconhecer autonomamente a ilegalidade da 3.ª prestação de IS, considerando como procedente a respetiva impugnação, validou, naturalmente, a possibilidade das liquidações de IS serem cindíveis e, dessa forma, as prestações em que, por regra, se decompõem, individualmente impugnadas.

63. Veja-se ainda, a título de exemplo, a decisão arbitral proferida no Processo n.º 757/2014-T, na qual o contribuinte tinha solicitado a impugnação da 2.ª e 3.ª prestações referentes ao ato de liquidação de IS.

64. Nesse caso concreto, o respetivo tribunal reconheceu e declarou no mesmo processo que, quanto ao ato de liquidação de IS apenas anularia a 3.<sup>a</sup> prestação, já que, para efeitos daquela petição inicial, o pedido correspondente à 2.<sup>a</sup> prestação já se encontrava intempestivo (confirmando, uma vez mais, que impugnabilidade autónoma de cada uma das prestações, individualmente consideradas, é legítima).

65. Numa outra perspetiva, a AT faz ainda referência à exceção dilatória do caso julgado, uma vez que considera que o presente assunto já terá sido sancionado na decisão arbitral referente ao processo n.º 618/2014-T, de 7 de fevereiro, solicitando que o presente tribunal arbitral se abstenha de se pronunciar sobre a questão em análise.

66. Ora servindo-nos das palavras da Requerente, cumpre lembrar que *“as decisões só constituem caso julgado nos precisos limites e termos em que julgaram, sendo, por isso, necessário determinar qual o verdadeiro sentido e alcance do julgamento”* (neste caso, da decisão arbitral mencionada no ponto anterior).

67. Ora segundo Abílio Neto, *“os limites do caso julgado são traçados pelos elementos identificadores da relação ou da situação jurídica substancial definida pela sentença: os sujeitos, o objeto e a fonte ou o título constitutivo. Por outro lado, é preciso atender aos termos dessa definição (...) ela tem autoridade – faz lei – para qualquer processo futuro, mas só em exata correspondência com o seu conteúdo. Não pode, portanto, impedir que em novo processo se discuta e dirima aquele que ela mesma não definiu”*.

68. Neste sentido, nos termos do artigo 581.º do Código do Processo Civil, *“repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir”*.

69. Ora na situação em crise, e apesar do sujeito passivo ser o mesmo, o presente tribunal considera que os outros dois requisitos não se verificam, (i.e, o pedido e a causa de pedir são manifestamente distintos).

---

<sup>2</sup> Cfr. Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Edições Almedina, 1.<sup>a</sup> Edição, Coimbra, setembro de 2012, pág. 24.

70. E mais se refira que, à data da submissão do pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente tribunal, dia 16 de fevereiro de 2015, a decisão arbitral relativa ao processo

n.º 618/2014-T, apesar de publicada (no dia 7 de fevereiro de 2015), não havia ainda transitado em julgado.

71. Uma vez que a Requerente tinha sido notificada do indeferimento expresso da Reclamação Graciosa, submetida para impugnar as prestações mencionadas *supra*, no dia 18 de novembro de 2014, o prazo para a submissão de um pedido de pronúncia arbitral, com vista à impugnação do referido indeferimento, terminava no dia 16 de fevereiro de 2015 (i.e., 90 dias após a receção da notificação).

72. Dessa forma, entende-se como legítimo que, para salvaguardar a sua posição, a Requerente tenha igualmente procurado obter uma pronúncia arbitral relativamente às prestações mencionadas *supra* (sobretudo, porque o prazo terminava naquele dia e a decisão arbitral referente ao processo n.º 618/2014-T ainda não havia transitado em julgado e poderia, nesses termos, ser objeto de alguma modificação).

73. Não se verificando, assim, na opinião do presente tribunal, a formação da exceção do caso julgado.

74. Neste contexto, e tendo em consideração aquela que era a questão que o presente tribunal se proponha a decidir, somos de dar razão à Requerente e conseqüentemente, considerar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral.

## **V. Decisão**

75. Termos em que este Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral;



B) Condenar a Requerida no pagamento da indemnização solicitada pela Requerente, nos termos anteriormente indicados;

C) Condenar a Requerida nas custas do processo.

## **VI. Valor do processo**

76. Fixa-se o valor do processo em € 10.126,30, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

## **VII. Custas**

77. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 918, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerida, dada a procedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 27 de outubro de 2015

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)