

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 441/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS – Terreno para construção; incompetência em razão da matéria.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A - Geral

- 1.1. A..., S.A., com o número único de pessoa colectiva e de registo na conservatória do registo comercial..., com sede na Rua..., n.º..., ..., ...-... .. (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 15.07.2015, um pedido de constituição de tribunal arbitral singular em matéria tributária, que foi aceite, visando, por um lado, a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de Imposto do Selo de 20.03.2015, respeitantes à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (de ora em diante “TGIS”), relativos a prédios de que é proprietária, como adiante melhor se verá, e que deram origem às nota de cobrança n.º 2015 ... e n.º 2015..., estas no valor global de € 10.337,96 (dez mil trezentos e trinta e sete euros e noventa e seis cêntimos), referentes à primeira prestação, e, por outro, o ressarcimento dos danos por si sofridos pelo pagamento indevido de prestações tributárias.
- 1.2. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada

pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou o signatário como árbitro, não tendo as Partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.

- 1.3. Por despacho de 07.09.2015, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação das Senhoras Dra. B... e Dra. C... para intervirem no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.4. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 01.10.2015.
- 1.5. No mesmo dia 01.10.2015 foi notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, querendo, no prazo de 30 dias, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional.
- 1.6. No dia 02.11.2015 a Requerida apresentou a sua resposta.

B – Posição da Requerente

- 1.7. A Requerente é proprietária de dois terrenos para construção sítos no concelho de ..., freguesia de..., na Quinta de..., cada um com a área de 1.560 m² (mil quinhentos e sessenta metros quadrados) e valor patrimonial tributário (VPT) à data de € 1.550.690,00 (um milhão quinhentos e cinquenta mil seiscentos e noventa euros) designados por lotes 38 e 39, inscritos na matriz da dita freguesia sob os artigos ... e..., respectivamente, a que correspondem as cadernetas que a

Requerente anexa ao seu pedido como documentos n.º 3 e n.º 4, cujo teor se tem por reproduzido (de ora em diante designados abreviadamente por “Prédios”).

- 1.8. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo (de ora em diante designado “IS”) referidas em 1.1., cujos documentos de cobrança referentes à primeira prestação foram anexados ao pedido de pronúncia arbitral como documentos n.º 1 e n.º 2, cujo teor se tem por reproduzido, as quais se basearam no art.º 1.º do Código do Imposto do Selo (de ora em diante o “CIS”) e na verba 28.1 da TGIS, aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.
- 1.9. A Requerente, no dia 20.04.2015 procedeu ao pagamento dos montantes cobrados, referentes à primeira prestação, pelo que pede o ressarcimento dos danos por si sofridos com o pagamento indevido de prestações tributárias.
- 1.10. Alega a Requerente, em primeiro lugar, que a verba 28 da TGIS, na redacção com que passou a contar depois da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 tributa “os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, fosse para habitação”, o que equivale a dizer que é para efeitos da aplicação desta verba irrelevantes os terrenos para construção para os quais esteja autorizada ou prevista construção que seja simultaneamente para habitação e comércio, independentemente de qual seja o respectivo VPT.
- 1.11. Ora, para os Prédios estão autorizadas construções afectas simultaneamente a habitação e comércio. Na verdade, pelo alvará n.º .../2006, que a Requerente juntou como doc. n.º 5 ao seu pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se tem por reproduzido, cada uma das edificações neles autorizadas, tem uma área de 6.750,00 m² afecta a habitação, outra de 840m² afecta a comércio e outra ainda de 3.160,00 m² afecta a estacionamento e arrecadações, o que retira os Prédios automaticamente do campo de sujeição da dita verba da TGIS.

- 1.12. Ainda que assim se não entendesse, parece claro que não podem ficar sujeitas a este imposto a parte do VPT dos Prédios imputável às áreas afectas a comércio e a estacionamento e arrecadações, pelo que a administração tributária e aduaneira, ao invés de considerar um VPT global para cada um dos Prédios, deveria ter discriminado o VPT relativo exclusivamente à habitação, quantificando igualmente os VPT referentes ao comércio e aos estacionamento e arrecadações, o que não foi feito.
- 1.13. Alega ainda a Requerente ser certo e seguro que, depois de construídos os edifícios autorizados para os ditos terrenos para construção, nenhuma das suas partes susceptíveis de rendimento separado terá um VPT igual ou superior a €1.000.000,00, pelo que à luz dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da justiça, não pode haver tributação antes dessa construção.

C – Posição da Requerida

- 1.14. Defendendo-se por excepção, advoga a Requerida a incompetência material do tribunal arbitral, já que em seu entender a Requerente se limita a impugnar o documento de cobrança de uma prestação tributária, que, em si mesma, não é nenhum acto tributário, pelo que, face ao disposto no art.º 2.º do RJAT, o tribunal arbitral não pode conhecer do pedido.
- 1.15. Por impugnação também a Requerida se defende, sustentando que os prédios urbanos que sejam terrenos para construção e aos quais tenha sido atribuída a afectação habitacional no âmbito das respectivas avaliações, constando tal afectação das respectivas matrizes, estão sujeitos ao IS.
- 1.16. O entendimento da Requerida resulta da circunstância de não haver, em sede de Imposto do Selo, qualquer definição dos conceitos de “prédio urbano”, “terreno

para construção” e “afecção habitacional” o que impõe o recurso ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (o “CIMI”), em obediência ao disposto no n.º 2 do art.º 67.º do CIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, resultando necessária a conclusão de que a noção de afecção de um prédio urbano “encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis” e se “para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afecção em sede de avaliação”, então “a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada”.

- 1.17. Não se duvida, portanto, terem afecção habitacional os Prédios, sendo certo que “afecção habitacional”, expressão usada pelo legislador não equivale ao conceito de “prédios destinados a habitação”. Aquela é expressão mais ampla.
- 1.18. Não se pode também ignorar que o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, nos termos do art.º 77.º do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação, a especificação de uma série de elementos, pelo que, muito antes da efectiva edificação, é possível apurar e determinar a afecção de terrenos para construção.
- 1.19. A alteração legislativa que permite, sem tibiezas, tributar os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, visou alargar a base tributável, pela necessidade de corrigir o défice orçamental, com respeito pelos princípios constitucionais da proporcionalidade e da capacidade contributiva.
- 1.20. Entende por fim a Requerida que não são devidos à Requerente juros indemnizatórios, por não ter sido indevido o pagamento por ela realizado.

D – Conclusão do Relatório e Saneamento

- 1.21. Por despacho de 09.03.2016, o tribunal arbitral notificou a Requerente para, querendo, se pronunciar sobre a excepção invocada pela Requerida na sua resposta, o que ela fez no dia 14.03.2016, pugnando pela sua improcedência, uma vez que impugna a primeira prestação como lhe é sugerido pela Requerida, sendo certo que “em lado nenhum a lei refere que só se pode impugnar a liquidação e não as prestações que, lá porque são prestações, não deixam de ser, para todos os efeitos, partes de uma liquidação”.
- 1.22. Por despacho de 12.03.2016 o tribunal arbitral, para efeitos de determinação das custas processuais, fixou ao processo o valor de € 31.013,80 (trinta e um mil e treze euros e oitenta cêntimos).
- 1.23. Por requerimento de 17.03.2016, veio a Requerente opor-se ao despacho referido em 1.22, reconhecendo ter impugnado arbitralmente, em processos distintos, cada uma das três prestações da liquidação que ora nos ocupa.
- 1.24. Por despacho do mesmo dia 17.03.2016 o tribunal arbitral, revogou o despacho referido em 1.22 e, tal como solicitado pela Requerida, dispensou a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), por entender que as Partes haviam já carreado para o processo os elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que previu pudesse ter lugar até ao dia 21.03.2016.
- 1.25. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do RJAT, e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.26. A cumulação de pedidos efectuada no presente pedido de pronúncia arbitral, em homenagem ao princípio da economia processual, justifica-se uma vez que o art.º

3.º do RJAT, ao admitir expressamente a possibilidade de “cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos”, acomoda, sem abuso hermenêutico, a apreciação de um pedido que decorre, em termos necessários, do juízo que o tribunal arbitral sufrague quanto à validade da liquidação posta em crise.

1.27. O processo não padece de qualquer nulidade. Tendo sido suscitada pela Requerida a excepção da incompetência material do tribunal arbitral, cuja procedência obstará ao conhecimento do mérito da causa, importa começar por essa apreciação, ainda que seja útil a prévia fixação da matéria de facto.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

2.1.1. A Requerente é a única proprietária dos Prédios (docs. n.º 3 e n.º 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.2. Os Prédios estão descritos como terrenos para construção com afectação habitacional (docs. n.º 3 e n.º 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.3. A cada um dos Prédios, à data dos factos, foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 1.550.690,00 (um milhão quinhentos e cinquenta mil seiscientos e noventa euros) (docs. n.º 3 e n.º 4, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.4. Pelo alvará n.º.../2006 cada uma das edificações autorizadas nos Prédios tem uma área de 6.750,00 m² afecta a habitação, outra de 840m² afecta a comércio e outra ainda de 3.160,00 m² afecta a estacionamento e arrecadações (doc. n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral).

2.1.5. A Requerente foi notificada das liquidações de IS a que se referem as notas de cobrança da primeira prestação anexadas ao pedido de pronúncia arbitral como documentos n.º 1 e n.º 2.

2.1.6. A Requerente, no dia 20.04.2015, procedeu ao pagamento da primeira prestação do que lhe foi liquidado, no montante de € 10.337,96 (dez mil trezentos e trinta e sete euros e noventa e seis cêntimos) (docs. n.º 1 e n.º 2, juntos com o pedido de pronúncia arbitral).

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

3. Da excepção de incompetência material do tribunal arbitral

Advoga a Requerida que o tribunal arbitral não pode apreciar o presente pedido de pronúncia arbitral por quanto a lei não prevê a impugnação autónoma de uma prestação da verba 28, constante de notas de cobrança, que é o que pretende a Requerente. No entender da Requerida decorre da lei que a liquidação é só uma e só ela constitui verdadeiramente o acto lesivo susceptível de ser impugnado.

Para fundamentar a procedência da excepção invocada, recorda a Requerida o decidido no processo arbitral n.º 726/2014-T, que por sua vez cita a decisão proferida no processo arbitral n.º 120/2012-T:

“(…) embora o ato autonomamente sindicável seja o ato de liquidação de IMI, 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 (...).

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 acto de liquidação a que aquelas se refiram (...)”

Como se pode ver, neste último processo mencionado a excepção invocada era outra: a da extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral. Na verdade, entendeu o douto tribunal arbitral, e bem, que a dita excepção era improcedente. Fê-lo, pela leitura que dessa decisão fazemos, por considerar que dada a natureza indivisível do acto de liquidação, o prazo para a sua impugnação arbitral se conta do termo do prazo de pagamento da última prestação.

Não foi pois a questão dos presentes autos que ali foi apreciada. O que no processo 120/2012-T foi decidido é que o contribuinte pode impugnar o acto de liquidação “nos 90 dias posteriores ao termo do prazo de pagamento da última prestação”. Ora, como é bom de ver, desta decisão não pode inferir-se que o contribuinte está impedido de impugnar o acto de liquidação nos 90 dias posteriores ao termo do prazo de pagamento da primeira prestação.

Já no processo arbitral n.º 726/2014-T considerou-se, e bem, que no IS da verba 28 “é efetuada uma única liquidação anual”, não sendo o pagamento em prestações mais do que uma técnica de arrecadação de receitas o imposto”, tendo decidido pela incompetência material do tribunal arbitral por não ser cada uma das prestação das liquidações de Imposto do Selo relativas à verba 28.1 da TGIS autonomamente impugnáveis.

Nesse processo retirou o tribunal arbitral do pedido de pronúncia que a intenção do requerente era impugnar uma das prestações de uma liquidação de IS. Salvo melhor juízo, não resulta do aí decidido que não poderá ser impugnado o acto de liquidação do IS após a notificação para pagamento da primeira prestação em que possa desdobrar-se a sua cobrança. O que se extrai dessa douda decisão é que, também aí, o objecto do pedido de pronúncia arbitral não pode ser a impugnação de uma dessas prestações mas a impugnação do acto de liquidação, que constitui uma realidade incindível.

Regressando aos autos que ocupam a nossa atenção, a procedência ou improcedência da excepção invocada pela Requerida dependerá de saber se a Requerente pretende atacar o acto de cobrança da primeira prestação de IS da verba 28 ou se, ao invés, impugna o acto de liquidação que a autoriza.

Reconhece a Requerente nos seus requerimentos de 14.03.2016 e de 17.03.2016 que pelos presentes autos está a impugnar não o acto de liquidação de IS mas o que chama liquidação relativa à primeira prestação. Pergunta-se a Requerente sobre “que outro meio tinha (...), senão o contencioso, para questionar as liquidações que lhe são exigidas, quer na totalidade, quer parciais?” Percebe-se a razoabilidade da pergunta, que deixa intuída a resposta. É evidente à Requerente a possibilidade de reagir contra a cobrança da primeira prestação do IS que lhe foi liquidado relativamente aos Prédios. Contudo, essa evidência não substitui a necessária averiguação da arbitrabilidade de documentos de cobrança.

A competência dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD é fixada pelos artigos 2.º, n.º 1, e 10.º, n.º 1, ambos do RJAT e, para o que nos interessa, cinge-se à declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. É forçoso reconhecer que a cobrança de uma das prestações em que pode desdobrar-se o pagamento de um tributo não equivale a uma liquidação de imposto em sentido próprio, porquanto, o IS é neste caso liquidado uma única vez, anualmente, nos termos do n.º 7, do artigo 23.º do CIS, sendo a divisão de uma

liquidação em diferentes prestações uma mera técnica de arrecadação de receitas, como tem sido sublinhado.

Aliás, este tribunal arbitral viu no pedido formulado pela Requerente a impugnação do acto de liquidação que deu origem às notas de cobrança juntas aos autos como documentos n.º 1 e n.º 2, tanto assim que entendeu corrigir o valor do presente processo, fazendo-o coincidir com o do acto de liquidação. Não era no entanto exacta essa visão. Sendo agora claro, como é nos presentes autos, que a Requerente, como ela própria reconhece, não impugna o acto de liquidação, que é incindível, mas reage apenas contra a respectiva nota de cobrança, não pode este tribunal arbitral deixar de reconhecer-se, pelos fundamentos que podem ler-se no processo arbitral n.º 726/2014-T, materialmente incompetente para conhecer do pedido de pronúncia arbitral.

Esta conclusão não corresponde à defesa da inimpugnabilidade do acto de cobrança. Significa apenas que o tribunal arbitral é materialmente incompetente para o apreciar. É evidente que os documentos de cobrança podem eles próprios padecer de ilegalidades, por natureza sindicáveis, mas não junto dos tribunais arbitrais tributários que funcionam no CAAD. Também é certo que à vista de uma nota de cobrança de qualquer das prestações em que pode desdobrar-se o pagamento de um imposto, o contribuinte pode reagir contra o que entende ser a ilegalidade da própria liquidação. Nesse caso, a decisão que seja proferida aplicar-se-á ao acto de liquidação em si mesmo e não à nota de cobrança de uma das prestações.

Aliás, salta aos olhos a necessidade de ser apreciada a legalidade dum acto de liquidação na sua unidade incindível, porquanto não será aceitável a existência de decisões materialmente opostas para situações em tudo idênticas.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, determina-se a incompetência do tribunal arbitral, o que impede a apreciação de mérito da causa e impõe a absolvição da Requerida da instância.

5. Valor do processo

Nos termos do despacho arbitral de 17.03.2016, fixou-se ao processo o valor de € 10.337,96 (dez mil trezentos e trinta e sete euros e noventa e seis cêntimos).

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Lisboa, 21 de Março de 2016

O Árbitro

(Nuno Pombo)

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do art.º 131.º do CPC, aplicável por remissão da al. e) do n.º 1 do art.º 29.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro e com a grafia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.