

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 489/2015-T

Tema: IS - Verba 28.1 TGIS - Prédio inacabado sem licença de utilização

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

A..., S. A., com sede na Rua..., n.º ... –..., em Lisboa e com o NIPC..., que teve a anterior designação social de ..., S. A., (doravante designada por Requerente), vem, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT), tendo em vista a declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da primeira prestação de cada uma das liquidações de Imposto do Selo (Verba 28.1, da TGIS), relativas ao ano de 2014 e ao prédio urbano inscrito sob o artigo ... da Freguesia de..., concelho de Portimão, de que é proprietária.

Cumulativamente, pede a Requerente a condenação da Requerida na restituição das quantias indevidamente pagas, por referência àquelas liquidações, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, desde a data do pagamento do imposto indevido, até à data da sua efetiva restituição.

São os seguintes os fundamentos do pedido de anulação do Imposto do Selo do ano de 2014, referentes ao imóvel identificado:

- a. O prédio sobre que incidiram as liquidações impugnadas é um prédio inacabado que ainda não dispõe de licença de utilização, aguardando autorização da Câmara Municipal para que possa ser concluído e constituído sob o regime de propriedade horizontal;
- b. Como já vem sendo pacífico na jurisprudência, em particular na dos tribunais arbitrais que funcionam junto do CAAD, “o imposto de selo previsto na verba 28.1,

- da TGIS, não é aplicável às situações de propriedade vertical em que a soma do VPT de todas as unidades é igual ou superior a € 1 000 000,00”;*
- c. (...) *“A Autoridade Tributária e Aduaneira, de modo que reputamos ilegal, procedeu à liquidação do Imposto de Selo ao abrigo da verba 28.1 da TGIS, com referência às 8 partes do imóvel suscetível de utilização independente, com afetação habitacional, em virtude de, apesar do VPT individual se situar entre os € 177.790,00 e € 229.610,00, a soma dos VPTs exceder o montante de € 1.000.000,00”*
- d. *“Coloca-se, assim, a questão de saber, no caso dos prédios em propriedade total com andares ou divisões suscetíveis de utilização independente, qual o VPT a considerar para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS: O VPT individual de cada divisão suscetível de utilização independente (?) Ou, A soma dos VPT correspondentes a cada divisão independente com afetação habitacional (?)”;*
- e. *“De acordo com o disposto na Verba 28.1 da TGIS, o VPT relevante na liquidação do imposto de selo corresponde ao que resulta das regras previstas no CIMI; [P]or outro lado, o art.º 67º, nº 2, do Código do Imposto de Selo, prevê expressamente que “às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba nº 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”;*
- f. *Tendo em conta a redação da alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º, e do n.º 3 do artigo 12.º, ambos do Código do IMI, considera a Requerente que “Dúvidas não restam que o CIMI consagra o princípio da autonomização das partes independentes de um prédio urbano, verificando-se que cada parte autónoma de um imóvel tem um VPT próprio, o qual considerado para efeitos de IMI, devendo também ser esse o valor relevante para efeitos de Imposto de Selo, nomeadamente para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS”;*
- g. *“(…) as Unidades de Utilização Independente são, para efeitos de IMI, tratadas como verdadeiras frações autónomas de prédio afeto ao regime de propriedade horizontal: Têm um VPT próprio; Têm liquidações de IMI autónomas; São avaliadas autonomamente”;*

- h. *“A Autoridade Tributária, ao proceder de modo diverso, emitiu liquidações de imposto de selo que enfermam do vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, pelo que tais liquidações devem ser anuladas”;*
- i. *“De facto, para efeitos de aplicação do Verna 28.1 da TGIS, as unidades de utilização autónoma ou independente estão nas mesmas condições de um imóvel constituído em propriedade horizontal não sendo reveladoras de qualquer pretensa demonstração de riqueza ou propriedade sobre “imóveis de luxo”;*
- j. *“Assim, as liquidações promovidas pela Autoridade Tributária, tributando as unidades suscetíveis de utilização independente que termos económicos correspondem à situação de propriedade horizontal, traduz uma manifesta violação dos princípios da justiça, proporcionalidade e igualdade fiscal decorrentes dos artigos 13º, 103º e 104, nº 3, da Constituição da República Portuguesa, bem como a violação do direito da propriedade privada previsto no art.º 62º da CRP”;*
- k. (...) *“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 nº 437/2006) ”;*
- l. (...) *“O princípio da capacidade contributiva impede que pessoas com a mesma capacidade contributiva tenham tratamento tributário diferente e que pessoas com capacidade contributiva diferente tenham tratamento tributário igual”;*
- m. (...) *“Como consta da douda decisão arbitral proferida no processo nº .../2014-T (decisão que anulou as liquidações de imposto de selo relativas ao prédio aqui em causa, relativas ao ano de 2013):*
“(…) 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.
(…)

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”.

(...) também no caso vertente há que concluir, em face do exposto, que é procedente o pedido de anulação da liquidação impugnada fundado em violação do princípio constitucional da igualdade tributária 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.”;

- n. *“A interpretação preconizada pela Requerente é a única que se coaduna com os princípios da legalidade tributária, da igualdade, justiça e proporcionalidade em matéria tributária”.*

Face aos fundamentos de facto e de direito enunciados, termina a Requerente por formular os pedidos de (1) anulação dos atos de liquidação titulados pelos documentos de cobrança n.ºs 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014..., 2014 ... e 2014..., no valor global de € 5 172,88, a cujo pagamento procedeu em 30 de abril de 2015, (2) condenação da AT no reembolso do imposto pago e, (3) condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios calculados à taxa legal, nos termos do artigos 43º, da LGT e 61º, do CPPT, desde 30 de abril de 2015 até efetivo reembolso do valor pago.

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT não contestou, limitando-se a remeter o processo administrativo relativo ao *“imposto de selo verba 28.1, ano de 2014 – 1.ª prestação”*, no qual o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa..., emitiu parecer, em 4 de novembro de 2015, de que *“os atos tributários de*

liquidação de IS acima identificados se deverão manter, face à exigibilidade dos mesmos e à regularidade do procedimento”.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral deu entrada no CAAD em 27 de julho de 2015, tendo sido aceite pelo Exm.º Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 13 de agosto de 2015.

A Requerente informou que não pretendia utilizar a faculdade de designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º, do RJAT, foi a signatária nomeada árbitro pelo Exm.º Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, encargo que aceitou no prazo legalmente previsto, sem oposição das Partes.

O Tribunal Arbitral Singular foi regularmente constituído em 13 de outubro de 2015, para apreciar e decidir o litígio objeto dos presentes autos.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (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).

O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções.

Por despacho arbitral de 23 de novembro de 2015 e, versando os autos exclusivamente sobre matéria de direito, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18.º, do RJAT, bem como a produção de alegações, se a Requerente a tal se não opusesse no prazo de 10 dias. No mesmo despacho se fixou o dia 22 de dezembro para prolação da decisão arbitral, advertindo-se a Requerente de que, até essa data, deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

A Requerente não se pronunciou sobre o teor dos documentos constantes do processo administrativo remetido aos autos pela Requerida.

2. MATÉRIA DE FACTO

2.1. Factos que se consideram provados:

2.1.1. Em 31 de dezembro de 2014, data da produção do facto tributário, o titular inscrito na matriz urbana da freguesia de..., concelho de Portimão, do prédio correspondente ao artigo..., era a ..., S. A., anterior designação da ora Requerente;

2.1.2. O referido prédio urbano, sito na Urbanização..., Sítio do..., Lote..., em..., é constituído por cinco pisos e oito divisões suscetíveis de utilização independente, todas destinadas a habitação;

2.1.3. O VPT global do prédio identificado é da quantia de € 1 551 840,00, sendo esse o valor indicado em cada uma das notas de cobrança da 1.ª prestação do IS do ano de 2014 como “Valor Patrimonial do prédio – total sujeito a imposto”;

2.1.4. O VPT atribuído a cada andar ou divisão suscetível de arrendamento separado e afetação habitacional, tal como consta das notas de cobrança emitidas pela AT e da caderneta predial do imóvel, varia entre € 177.790,00 e € 229.610,00;

2.1.5. Em nome da Requerente, na sua anterior denominação social, foram emitidas, em 20 de março de 2015, para pagamento voluntário em três prestações anuais, as liquidações de IS do ano de 2014, cujas primeiras prestações constam das notas de cobrança identificadas no quadro que segue, tendo por base o VPT de cada uma das divisões suscetíveis de utilização independente e a taxa de 1%:

Identificação do Documento	Identificação do Prédio	VPT	Coleta
2014 ...	...- U - ... RC D	€ 229 610,00	€ 2 296,10
2014 ...	...- U - ... RC E	€ 195 970,00	€ 1 959,70
2014 ...	...- U - ... 1º D	€ 177 790,00	€ 1 777,90
2014 ...	...- U - ...1º E	€ 197 630,00	€ 1 976,30
2014 ...	...- U - ... 2º D	€ 177 790,00	€ 1 777,90
2014 ...	...- U - ...2º E	€ 197 630,00	€ 1 976,30
2014...	...- U - ... 3º D	€ 177 790,00	€ 1 777,90
2014 ...	...- U - ...3º E	€ 197 630,00	€ 1 976,30

2.1.6. Todas as notas de cobrança identificadas no quadro supra, respeitantes à 1.ª prestação das liquidações de Imposto do Selo do ano de 2014, foram pagas pela Requerente em 30 de abril de 2015.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

A convicção do Tribunal quanto à matéria de facto dada como provada resultou da análise da prova documental junta ao pedido de pronúncia arbitral (cópias da caderneta predial do imóvel identificado, do comprovativo do pagamento das notas de cobrança emitidas em nome da Requerente, bem como do processo administrativo junto pela AT.

2.3. Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3. MATÉRIA DE DIREITO – FUNDAMENTAÇÃO

3.1. Delimitação da questão decidenda:

Muito embora o pedido de pronúncia arbitral faça referência à declaração de ilegalidade e anulação dos atos de liquidação do Imposto do Selo do ano de 2014, emitidos ao abrigo da verba 28.1., da TGIS, a verdade é que tal pedido tem por objeto tão só a anulação da primeira prestação de cada uma das liquidações em análise, como decorre do valor atribuído à causa, correspondente ao somatório das prestações tituladas pelas notas de cobrança acima identificadas, cujo prazo de pagamento voluntário decorreu em abril de 2015.

Considerando a competência atribuída aos tribunais arbitrais tributários pelo n.º 1 do artigo 2.º, do RJAT, para apreciar as pretensões de “a) *A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta*” e “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 colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais*”, cumpre, antes de mais, averiguar se o pedido de anulação de uma das prestações em que se subdivide uma liquidação de Imposto do Selo, emitida ao abrigo da verba 28.1, da TGIS, se enquadra na competência do tribunal arbitral.

3.2. Da (in)impugnabilidade autónoma da prestação de uma liquidação de Imposto do Selo (Verba 28.1, da TGIS):

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário – CPPT, de aplicação subsidiária ao processo arbitral tributário, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT).

Os poderes de cognição do tribunal recaem, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, sobre *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras; não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento oficioso de outras.”*

De entre as questões de conhecimento oficioso constam *“as questões processuais que possam determinar a absolvição da instância”*, das quais a sentença deve conhecer prioritariamente (artigo 608.º, n.º 1, do CPC).

Tais questões processuais que podem determinar a absolvição da instância são, no processo tributário, as enunciadas no n.º 1 do artigo 98.º, do CPPT, que *“podem ser oficiosamente conhecidas ou deduzidas a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final”*, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, para além das que constam do artigo 89.º, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA), enquanto direito subsidiariamente aplicável ao processo judicial tributário, por força da alínea c) do artigo 29.º, do RJAT.

Determinar da competência do tribunal arbitral para decidir da 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 CIMF*”.

Ora, a expressão “*o imposto é liquidado anualmente*” indica a existência de 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 seu turno, 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*”.

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 recurso n.º 0298/12, disponível em <http://www.dgsi.pt>, 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*”¹; se for pedida a sua anulação integral e o ato for apenas parcialmente anulável, o pedido será parcialmente improcedente.

As prestações de pagamento 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.*”².

As prestações em que se subdivide uma liquidação de Imposto do Selo, emitida nos termos da verba 28.1, da TGIS, não se identificam com os atos autonomamente impugnáveis, nos termos do CPPT ou da LGT.

A conclusão de que as prestações de uma liquidação de Imposto do Selo (verba 28.1, da TGIS) não são autonomamente impugnáveis, determina a incompetência do tribunal arbitral para apreciação e declaração da sua ilegalidade e conseqüente anulação.

4. DECISÃO

Pelos motivos que antecedem, decide este tribunal arbitral julgar o pedido improcedente e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira da instância.

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

² TEIXEIRA, António Braz, “Princípios de Direito Fiscal”, Vol. I, 3.^a Edição, Almedina, Coimbra, 1995, págs. 243 e 244.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 5 172,88 (cinco mil, cento e setenta e dois euros e oitenta e oito cêntimos).

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 612,00 (seiscentos e doze euros), a cargo da Requerente.

Lisboa, 22 de dezembro de 2015.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.