

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 436/2015-T

Tema: IS – verba 28 TGIS

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., contribuinte n.º ..., B..., contribuinte n.º..., C..., contribuinte n.º..., D..., contribuinte n.º..., E..., contribuinte n.º..., F..., contribuinte n.º ..., G..., contribuinte n.º ..., H..., contribuinte n.º ..., I..., contribuinte n.º..., J..., contribuinte n.º..., K..., contribuinte n.º ... e L..., contribuinte n.º ..., doravante designados por Requerentes, apresentaram em 14/07/2015, pedido de pronúncia arbitral, no qual solicitam a anulação do acto de liquidação de imposto do selo respeitante ao ano de 2014.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 28/08/2015 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 14/09/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida, em 23/09/2015 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.
- 1.5. Em 26/10/2015 a Requerida apresentou a sua resposta, na qual invocou a incompetência material do tribunal arbitral, alegou matéria de impugnação e solicitou,

perante a ausência de matéria de facto controvertida, a dispensa da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, como a de apresentação de alegações.

- 1.6. Os Requerentes no dia 05/11/2015 responderam, ao abrigo do princípio do contraditório, à exceção de incompetência material do tribunal invocada pela Requerida.
- 1.7. No dia 13/11/2015, o tribunal convidou os Requerentes a indicarem os factos do seu pedido de pronúncia arbitral sobre os quais pretendiam inquirir as testemunhas arroladas, com vista a aferir a pertinência de tal prova.
- 1.8. Em 16/11/2015 os Requerentes indicaram tais factos.
- 1.9. O tribunal em 02/12/2015 determinou, nomeadamente, a não produção da prova solicitada, com os fundamentos melhor descritos em tal despacho e dispensou a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, bem como que as partes, querendo, apresentassem alegações escritas e agendou data para a prolação da decisão final.
- 1.10. Os Requerentes apresentaram em 11/12/2015 as suas alegações finais escritas.

2. OBJECTO DO LITÍGIO

Os Requerentes advogam que são comproprietários do prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo ..., da freguesia de ..., concelho de Lisboa e que de acordo com a respectiva caderneta predial tem a seguinte descrição: *«Prédio composto do rés-do-chão, 1.º, 2.º, 3.º, 4.º e 5.º andares, destinado a comércio e habitação»*.

Bem como, apesar de tal inscrição, cada um dos andares é composto por apartamentos totalmente autónomos dos restantes e andares, sendo que a maior parte das divisões do prédio se destinam a comércio e tanto assim o é, que se encontram arrendadas.

Referem que a matéria de facto respeitante aos presentes autos é idêntica àquela que foi fixada no âmbito do processo arbitral n.º 573/2014-T e que tem por objecto as liquidações do imposto do selo do prédio supra identificado, mas relativas ao ano de 2013.

Observam que, atenta a circunstância do prédio em questão destinar-se maioritariamente a comércio, devia conduzir à dedução ao valor patrimonial tributário (VPT) do valor das partes do prédio que têm tal afectação. Neste âmbito, acrescentam que, caso o prédio estivesse constituído em regime de propriedade horizontal, sendo determinadas partes destinadas a comércio, sobre estas nunca incidiria a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), até porque nenhuma das putativas fracções teria um VPT de € 1 000 000,00.

Concluem os Requerentes afirmando que a interpretação da verba 28.1 da TGIS levada a cabo pela Requerida viola o princípio constitucional da igualdade fiscal.

Por seu turno, a Requerida sustenta, em primeira linha, que o tribunal arbitral é incompetente para apreciar a legalidade de uma prestação das liquidações, que não configurem um acto tributário, como se comprova pelo valor do processo e por todos os documentos ao mesmo juntos.

Por outro lado e, subsidiariamente, afirma que se está na presença de liquidações que resultam exclusivamente da aplicação directa da norma legal, que se traduz em elementos objectivos, sem qualquer apreciação subjectiva ou discricionária. Pelo que, o facto de, na norma de incidência – verba 28.1 da TGIS – se ter positivado o «prédio com afectação habitacional» em detrimento de «prédio habitacional», faz apelo ao coeficiente de afectação, que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos.

Formula as seguintes conclusões na sua resposta: i) A verba 28.1 da TGIS incide sobre prédios com afectação habitacional; ii) O valor patrimonial igual ou superior a € 1

000 000,00 de que depende a aplicação de tal norma legal é, como resulta expressamente da sua letra, o valor patrimonial de cada prédio e não das suas partes distintas, ainda que susceptíveis de utilização independente; iii) A unidade do prédio urbano em propriedade vertical composto por vários andares ou divisões não é, no entanto, afectada pelo facto de todos ou partes desses andares ou divisões serem susceptíveis de utilização económica independente; iv) Outra interpretação violaria o princípio da legalidade inscrito no art. 103.º, n.º 2 da CRP; v) Os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva proíbem apenas as discriminações arbitrárias ou não justificadas, mas não as discriminações eventualmente justificadas pelo carácter mais evoluído dos institutos ou pela coerência do sistema fiscal; vi) Não representando a Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, qualquer violação do princípio da irretroactividade fiscal e vii) Razão pela qual, as liquidações objecto destes autos não violaram qualquer preceito legal ou constitucional, devendo, assim ser mantidos no ordenamento jurídico.

3. MATÉRIA DE FACTO

3.1. Factos que se consideram provados

3.1.1. Os Requerentes são proprietários do imóvel a que corresponde a inscrição matricial n.º ..., urbano, freguesia..., concelho de Lisboa, como prédio em propriedade total sem andares nem divisões susceptíveis de utilização independente.

3.1.2. O prédio compõe-se de rés-do-chão, 1.º, 2.º, 3.º, 4 e 5.º andares e destina-se a comércio e a habitação.

3.1.3. O prédio localiza-se na Rua..., ... a ...; Rua..., n.º ... a ... e Rua..., n.º ... a ... em Lisboa

3.1.4. O prédio identificado em 3.1.1. da presente pertence em compropriedade aos Requerentes, cabendo a cada um deles a seguinte quota-parte:

a) A... – 35/384;

b) B...– 36/384;

c) C...– 19/384;

d) L...– 51/384;

e) D...– 27/384;

f) E...– 33/384;

g) F...– 16/384;

h) G...– 51/384;

i) H...– 32/384;

j) I...– 9/384;

l) J...– 24/384;

m) K...– 51/384.

3.1.5. As partes infra descritas do prédio encontram-se arrendadas:

a) Rés-do-chão, Rua a ..., à sociedade..., Lda. para exploração comercial;

b) Rés-do-chão, Rua a ..., a..., para exploração comercial;

c) Rés-do-chão, Rua /..., a..., Lda., para exploração comercial;

d) Rés-do-chão, Rua..., ... /..., a..., Lda., para exploração comercial;

e) Rés-do-chão e 1.º andar, Rua..., ... a ..., à..., S.A., para exploração comercial;

f) 2.º andar esquerdo e 4.º andar direito e esquerdo, Rua..., ... à..., Lda., para exploração comercial;

g) 2.º andar direito, Rua..., ..., à..., Lda., para exploração comercial;

h) 3.º andar direito e esquerdo, Rua..., ..., à..., para funcionamento de unidade de saúde;

i) 5.º andar esquerdo, Rua, a..., para habitação;

j) 5.º andar direito, Rua, à..., Lda., para exploração comercial.

3.1.6. Cada um dos Requerentes foi notificado da liquidação de imposto do selo, respeitante à sua quota-parte, com data de 20/03/2015, relativa à verba 28.1 da TGIS, no montante global de € 13 577, 05 e que se decompõe do seguinte modo:

a) A..., no montante de € 1237,49;

b) B..., no montante de € 1272,85;

c) C..., no montante de € 671,78;

d) L..., no montante de € 1803,20;

e) D..., no montante de € 954,64;

f) E..., no montante de € 1166,78;

g) F..., no montante de € 565,71;

h) G..., no montante de € 1803,20;

i) H..., no montante de € 1131,42;

j) I..., no montante de € 318,21;

l) J..., no montante de € 848,57;

m) K..., no montante de € 1803,20.

3.1.7. Os Requerentes procederam aos seguintes pagamentos respeitantes à primeira prestação, no valor total de € 4578,83 e que se discriminam do seguinte modo:

a) A..., no montante de € 412,51;

- b) B..., no montante de € 424,29;
- c) C..., no montante de € 223,94;
- d) L..., no montante de € 601,08;
- e) D..., no montante de € 318,22;
- f) E..., no montante de € 388,94;
- g) F..., no montante de € 188,57;
- h) G..., no montante de € 601,08;
- i) H..., no montante de € 377,14;
- j) I..., no montante de € 159,11;
- l) J..., no montante de € 282,87;
- m) K..., no montante de € 601,08.

3.1.8. Os Requerentes no seu pedido de pronúncia arbitral descrevem que: «...*notificados da 1.ª prestação das liquidações de Imposto do Selo referente ao ano de 2014, com os n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015... e 2015..., que se juntam como docs. 1 a 12 na importância total de € 13 327,83 (treze mil, trezentos e vinte e sete euros e oitenta três cêntimos), apurando que estas padecem de ilegalidade,...*».

3.2. Factos que não se consideram provados

Não existem factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

3.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

4. QUESTÃO PRÉVIA

A Requerida defende a incompetência material do tribunal, visto que, no seu juízo, a 1.^a prestação não é um acto tributário susceptível de impugnação por via do pedido de pronúncia arbitral. E, tanto assim o é que, na sua visão, o valor do processo e todos os documentos juntos apontam no sentido de que o objecto de impugnação são as notas de cobrança que constituem as primeiras prestações de imposto.

Nesta linha, o tribunal deve oficiosamente conhecer das excepções dilatórias previstas no art. 16.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e nos artigos 577.º, al. a) e 578.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do art. 29.º do RJAT.

Assim, constitui um imperativo conhecer, desde logo, da competência do tribunal para apreciar a pretensão dos Requentes.

A este respeito e em anotação ao art. 16.º do CPPT sustenta a doutrina que: «*As questões de competência absoluta são de conhecimento oficioso e o seu conhecimento precede o de qualquer outra questão (...) Assim, as incompetências em razão da matéria e em razão da hierarquia, em processos judiciais, devem ser conhecidas oficiosamente, precedendo o conhecimento de quaisquer outras questões e podem ser arguidas pelos interessados...*»¹.

Consequentemente, é necessário mobilizar o enquadramento normativo pertinente, isto é, o RJAT. Mais concretamente o art. 2.º, n. 1 do RJAT dispõe que: «*A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) A*

¹ JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado*, 4.^a edição, Vislis Editores, 2003, pág. 141.

declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta; b) A declaração de ilegalidade de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;».

Mais, o art. 97.º, n.º 1 do CPPT estatui que: «*O processo judicial tributário compreende: a) A impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;*».

A primeira conclusão a retirar consiste no facto da pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação poder ser objecto de impugnação judicial ou, em alternativa, de pedido de pronúncia arbitral.

Contudo, será que podem ser objecto do pedido de pronúncia arbitral as notas de cobrança da 1.ª prestação respeitantes à liquidação de imposto do selo do ano de 2014?

Para responder a tal questão, importa, desde logo, recortar o conceito de liquidação para aferir da competência do tribunal.

Em concretização de tal o conceito ensinava o VÍTOR FAVEIRO²: «*...trata-se de um acto administrativo, de aplicação da norma de incidência e da respectiva taxa de quotidade, à matéria colectável prévia ou supostamente determinada; da expressão aritmética do valor pecuniário da obrigação tributária correspondente, e sua imputação à pessoa do contribuinte; e da declaração, substantiva e formal, de tal operação e sua notificação ao contribuinte, com efeitos definitivos e executórios de efectiva obrigação do contribuinte e direito subjectivo de crédito do Estado*». Nesta linha, acrescenta BRAZ TEIXEIRA: «*É necessário não confundir as prestações periódicas, que, embora realizando-se por actos 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 efectuar-se periodicamente, não devido a uma prestação global,*

² O estatuto do contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, 2002, pág. 683.

*mas sim ao nascimento, também periódico, de novas obrigações, pela permanência dos pressupostos de facto da tributação».*³

Ora, tais definições partilham de um denominador comum, isto é, que existirá uma única liquidação por cada facto tributário, através da qual se apurará o valor da colecta. Consequentemente, se assim o é, cada liquidação pode ser objecto de uma única impugnação.

No âmbito do Código do Imposto do Selo (CIS) é possível vislumbrar o que supra se afirmou no art. 23.º, n.º 7 ao estatuir-se que *«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,...aplicando-se, com as necessárias adaptações as regras contidas no CIMI»*. O art. 113.º, n.º 1 do CIMI dispõe que: *«O imposto é liquidado anualmente...»* e o n.º 2 acrescenta que: *«A liquidação referida no número anterior é efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte»*.

Deste modo, o facto de a liquidação poder ser paga em prestações, não significa que, por via de regra, tenham sido praticadas várias liquidações. Em bom rigor, a liquidação é *una* e, se assim o é, apenas pode alicerçar um único pedido de impugnação⁴.

Revertendo tal interpretação para o caso *sub judice* importa desde logo apurar qual foi o objecto de impugnação. Em tal âmbito, os Requerentes procedem à seguinte delimitação: *«...notificados da 1.ª prestação das liquidações de Imposto do Selo referente ao ano de 2014 com os n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015... e 2015..., que se juntam como docs. 1 a 12 na importância total de € 13 327,83 (treze mil, trezentos e vinte e sete euros e oitenta três cêntimos), apurando que estas padecem de ilegalidade,...»*.

Ora, resulta claro que os Requerentes subsumem a 1.ª prestação de imposto a uma liquidação, porquanto delimitam o objecto da impugnação com: *«...notificados da 1.ª*

³ *Princípios de Direito Fiscal*, volume I, 3.ª edição, Almedina, 1993, pág. 244, nota de rodapé 3.

⁴ V. neste sentido a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 346/2015-T, no qual assumiu a função de árbitro a Mestre MARIANA VARGAS e a respeitante ao processo n.º 736/2014-T, na qual assumiu a função de árbitro o Mestre MARCOLINO PISÃO PEDREIRO.

prestação das liquidações (nosso sublinhado) de Imposto do Selo referente ao ano de 2014...». Isto é, pretendem atacar a 1.^a prestação. Na verdade, se assim não fosse, não tinham feito qualquer referência à 1.^a prestação.

Mas esta conclusão podia julgar-se abalada com a posição assumida pelos Requerentes, aquando do exercício do direito ao contraditório relativamente à excepção de incompetência invocada pela Requerida na sua resposta, quando referem que o VPT do imóvel em causa é de € 1 357 706,87, pelo que, o valor total do imposto seria de € 13 577,07 e, conseqüentemente, solicitam a rectificação do valor do processo que foi indicado no pedido de pronúncia arbitral (€ 13 327,83).

Creemos que tal não sucede, porquanto, desde logo, se é possível ao tribunal aceitar a correcção relativamente ao valor do processo, o mesmo não pode acontecer relativamente ao próprio acto objecto do pedido e esse, no caso *sub judice*, foi concretizado como a 1.^a prestação do imposto do selo do ano de 2014. Nesta linha, afirma a jurisprudência no âmbito da decisão arbitral proferida no processo n.º 741/2014-T e em que assumiu as funções de árbitro-presidente o conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA: «...as correcções das peças processuais a que alude a alínea c) do n.º 1 do art. 18.º tem de ser entendidas como respeitando à sua falta de adequação para apreciação da legalidade do acto que é objecto do pedido de pronúncia arbitral e não de qualquer outro, não se estendendo essa possibilidade à substituição do acto que é objecto do pedido. Decerto que serão abrangidos pela possibilidade de correcção de deficiências na identificação do acto que o Sujeito Passivo impugnou, como erro na indicação do seu número ou sua data ou valor da liquidação, pois serão casos em que a correcção não envolve substituição do acto que é objecto do processo, apenas visando tornar clara a expressão da vontade de o Sujeito Passivo o impugnar. Mas, diferente de correcções desse tipo serão os casos em que está perfeitamente identificado o acto que foi objecto do pedido de pronúncia arbitral e não houve qualquer erro na expressão da vontade do Sujeito Passivo».

Razão pela qual, se a vontade dos Requerentes consistiu na impugnação da 1.^a prestação de imposto do selo do ano de 2014, como resulta da peça processual, tornou-se inviável qualquer alteração.

Finalmente, ainda que se argumente que o valor atribuído no pedido de pronúncia de € 13 327,83 é próximo do montante do imposto do selo do ano de 2014 (€ 13 577,05), o tribunal tem sempre de considerar o acto tributário objecto de impugnação por parte dos Requerentes e este, como resulta do articulado, respeita à «...1.^a prestação das liquidações de Imposto do Selo referente ao ano de 2014...».

Consequentemente, o acto subjacente ao pedido de pronúncia arbitral não constitui «actos de liquidação de tributos» descritos no art. 2.º, n.º 1, al. a) do RJAT, razão pela qual, o tribunal é materialmente incompetente, excepção dilatória que se declara, nos termos do previsto no art. 16.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o que determina a absolvição da instância da Requerida, cfr. art. 99.º, n.º 1 e art. 576.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por via do art. 29.º do RJAT.

Assim, fica prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas no processo.

Contudo, com a declaração de tal excepção dilatória, não fica vedado o direito de acesso à Justiça. Na verdade, a extinção da relação jurídico-processual não impede os Requerentes de, nos termos do art. 279.º do CPC, aplicável subsidiariamente por força do art. 29.º do RJAT, apresentarem novo pedido de pronúncia arbitral onde delimitem que o seu objecto é o acto de liquidação do imposto do selo respeitante ao ano de 2014, no valor global de € 13 577,05. E, entendemos que assim o é, por força da previsão do art. 44.º, n.º 5 do CIS: «*Havendo lugar a liquidação do imposto a que se refere a verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é pago nos prazos, termos e condições definidos no art. 120.º do CIMI*».

Consequentemente, o 120.º do CIMI dispõe que:« *1 – O imposto deve ser pago: a) em uma prestação, no mês de Abril, quando o seu montante seja igual ou inferior a € 250; b) em duas prestações, nos meses de Abril e Novembro, quando o seu montante seja superior a € 250 e igual ou inferior a € 500; c) em três prestações, nos meses de Abril, Julho e Novembro, quando o seu montante seja superior a € 500*».

Ora, no caso concreto, o valor do imposto é superior a € 500, isto é, os Requerentes terão sido notificados para o pagamento voluntário da nota de cobrança respeitante à 3.^a

prestação da liquidação de imposto do selo até 30 de Novembro de 2015 e, se assim o é, ainda se encontram em prazo.

5. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide reconhecer-se a incompetência absoluta do tribunal e, em consequência, absolver a Requerida da instância, com todas as consequências legais.

6. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 13 577,05, nos termos do art. 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

7. CUSTAS

Custas a suportar integralmente pelos Requerentes, no montante de € 918, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 6 de Janeiro de 2016

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)