

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 15/2016-T

Tema: IS - Verba 28.1; terrenos para construção em compropriedade; caso julgado

Decisão Arbitral

O árbitro, Dr. Henrique Nogueira Nunes, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 29 de Março de 2016, acorda no seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. **A...**, com o número de identificação fiscal ..., e **B...**, com o número de identificação fiscal ..., doravante designado por “Requerentes”, requereram a constituição do Tribunal Arbitral ao abrigo dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”).

1.2. O pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação de imposto do selo melhor identificados sob os documentos de cobrança emitidos com os números 2015..., no valor de € 25.928,20, e 2015..., no valor de € 25.928,20, efectuados ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, referente ao ano de 2014.

1.3. A fundamentar o seu pedido alegam as Requerentes, em síntese, o seguinte vício:

- (i) Que tendo o terreno em causa nos autos uma área total de 9.010 m², a área de implantação dos edifícios é apenas, dizem, de 5.180 m², e que tendo sido determinado pela Requerida um valor patrimonial de € 3.266.985,55 à parte do

terreno destinado a habitação e de € 1.918.652,78 à parte restante destinada a outra afectação, o imposto do selo em causa nos autos só deverá incidir sobre a parcela referente ao valor de € 3.266.985,55, pois é este o valor do terreno que sustentam poder edificar a habitação.

(ii) Pelo que invocam estarem incorrectas as liquidações em causa nos autos, devendo as mesmas ser anuladas, ou, quanto muito, substituídas por outras que tivessem como base de incidência o valor de € 3.266.985,55, porquanto só aí é que se poderia construir habitação.

1.4. A Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por “Requerida” ou “AT”, respondeu, em síntese, como segue:

(i) Vem suscitar matéria de excepção, por verificação de caso julgado, por considerar que a questão de fundo foi já decidida em anterior Decisão Arbitral, no processo que tramitou sob o n.º 509/2015-T, situação que diz consubstanciar uma excepção dilatória de conhecimento oficioso que obsta ao conhecimento do mérito da causa e que importa a absolvição da instância.

(ii) Adicionalmente, e por impugnação, sustenta que resulta claro que na avaliação do terreno para construção atende-se à área a construir autorizada e à utilização a ser dada a essa construção, ou seja, às características do prédio urbano que nele se vai construir.

(iii) E que a determinação do Valor Patrimonial Tributário dos terrenos para construção tem como pressuposto a determinação do valor das edificações autorizadas ou previstas, para o que se deve atender à afectação dessas mesmas edificações.

(iv) E que o art. 6.º do Código do IMI classifica os prédios em função do seu licenciamento ou destino normal e não em função da sua afetação (conceito inerente à respetiva avaliação).

- (v) Vem dizer que muito antes da efectiva edificação do prédio, é já possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.
- (vi) Vem, de igual modo, sustentar que o conceito de prédios com “afectação habitacional”, com a redacção em vigor à data dos factos tributários, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, abrange os terrenos para construção, enquanto prédios urbanos afectos à habitação.
- (vii) E que nenhuma dúvida poderá subsistir para o ano em crise nos autos, porquanto, diz, com a Lei n.º 83-C/2013 de 31-12-2013, foi alterada a letra daquele dispositivo passando a incluir expressamente os terrenos para construção como elemento objectivo de incidência da norma, pelo que falece necessariamente qualquer tentativa de chamar à colação qualquer questão interpretativa da letra da lei.
- (viii) Por todo o exposto, entende que inexistente qualquer sustentação para a propugnada ilegalidade que as Requerentes pretendem imputar às liquidações em crise nos autos, tendo actuado no estrito cumprimento da lei, à qual está vinculada.
- (ix) Termina dizendo que nenhum erro existe na matriz e na respectiva afectação porquanto o projecto de edificação já aprovado constante do processo n.º .../EDIF/... de 07.07.2009 da Câmara Municipal de ..., contempla “*a construção (...) de três edifícios destinados a habitação (...)*” e que tal resultou provado no processo arbitral n.º 509/2015-T em função do PA junto pela Requerida e do Documento n.º 6 junto pelas Requerentes.
- (x) Pelo que as liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Requerida do pedido.

1.5. Entendeu o Tribunal, dispensar a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, de acordo com o disposto no artigo 18.º do RJAT, o que não mereceu qualquer oposição das partes. Foi identificada uma excepção que será apreciada e decidida na presente decisão. Foram as partes notificadas para apresentar alegações, querendo, tendo ambas decidido fazê-lo, reforçando, no essencial, as posições anteriormente expressas e tendo as Requerentes respondido à matéria de excepção suscitada pela Requerida.

Foi fixado prazo para o efeito de prolação da decisão arbitral até ao dia 15 de Agosto de 2016.

* * *

1.6. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, de acordo com o artigo 2.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (*cf.* 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 foram identificadas nulidades no processo.

2. QUESTÕES A DECIDIR

Na petição arbitral, as Requerentes apresentam a seguinte questão:

1. Os actos de liquidação de imposto do selo em causa devem ser anulados, por ilegais, por incidirem sobre o valor patrimonial tributário de € 5.185.640,00, ao invés de incidirem sobre o valor de € 3.266.985,55?

Na Resposta, para além de se defender por impugnação, a Requerida vem suscitar uma questão prévia, em matéria de excepção de verificação de caso julgado.

3. MATÉRIA DE FACTO

Com relevo para a apreciação e decisão do mérito, dão-se por provados os seguintes factos:

- A) As Requerentes são comproprietárias em $\frac{1}{2}$ do terreno para construção sito na ..., freguesia do ..., concelho de Lisboa, inscrito na respectiva matriz sob o artigo ..., com o valor patrimonial de € 5.185.640,00 (cfr. Documento n.º 1 junto com a Petição Arbitral).
- B) As Requerentes foram notificadas, em 20 de Outubro de 2015, das liquidações do imposto de selo emitidas com os números 2015 ..., no valor de € 25.928,20, e 2015 ..., no valor de € 25.928,20, efectuadas ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS, referente ao ano de 2014 (cfr. Documentos n.º 2 e 3 juntos com a Petição Arbitral).
- C) Tais liquidações resultaram da aplicação da verba 28.1 da TGIS do Código do Imposto do Selo sobre o valor patrimonial tributário de € 5.185.640,00. (cfr. Documentos n.ºs 2 e 3 juntos com a Petição Arbitral).
- D) Até 04-11-2014, as Requerentes tinham sido comproprietárias do imóvel em causa nos autos na proporção de 1/6 cada.
- E) Em 5-11-2014, por escritura pública de doação, a Sra. C..., outra comproprietária do prédio em causa nos autos, doou a sua parte (2/3) às Requerentes em partes iguais (cfr. Documento n.º 1 junto pela Requerida com a sua Resposta).
- F) Em 01-12-2014 as Requerentes procederam à referida participação para efeitos de imposto de selo (participação n.º...) no Serviço de Finanças de Lisboa ... (cfr. Documento n.º 1 junto pela Requerida com a sua Resposta).
- G) Em 31-12-2014, as Requerentes eram comproprietárias em 50% do imóvel em causa nos autos.
- H) A 24-03-2015, quando as Requerentes já eram comproprietárias do imóvel em $\frac{1}{2}$, o sistema de cobrança da Requerida procedeu à liquidação do Imposto de Selo da Verba 28 da TGIS, tendo sido criadas e posteriormente emitidos as notas de cobrança (vulgo 1.ª e 2.ª prestação) no valor de € 2.880,91 para cada contribuinte (cfr. Documento n.º 3 junto pela Requerida com a sua Resposta).

- I) Em Abril de 2015, aquando da actualização da matriz predial do prédio urbano, a Requerida procedeu à actualização dos comproprietários e respectiva percentagem nos direitos de compropriedade, em conformidade com a doação realizada.
- J) Após a referida actualização à matriz, o sistema de cobrança da AT procedeu à rectificação da liquidação do imposto de selo, reflectindo, assim, a propriedade do prédio em causa nos autos a 31 de Dezembro de 2014.
- K) No processo arbitral que tramitou no CAAD sob o n.º 509/2015-T, processo esse findo, as mesmas Requerentes vieram suscitar a questão da legalidade das liquidações de Imposto do Selo efectuadas ao abrigo do disposto na verba 28.1 da TGIS e com referência ao ano de 2014, procurando imputar às mesmas um conjunto de vícios que afectariam a sua legalidade, entre os quais, precisamente, o mesmo vício que agora imputam no presente processo arbitral.
- L) No âmbito desse processo arbitral foi o pedido formulado pelas então Requerentes julgado totalmente improcedente pelo Tribunal Arbitral.
- M) As liquidações de imposto de selo cuja anulação se peticiona nos presentes autos arbitrais, resultam da aplicação da verba 28.1 da TGIS sobre o mesmo valor patrimonial tributário anteriormente determinado do terreno em causa nos autos, decorrente da mera actualização da matriz a 31-12-2014 para reflectir os actuais comproprietários e os seus respectivos direitos de compropriedade.
- O) No dia 18-01-2016 as Requerentes apresentaram requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD – *cf.* requerimento electrónico no sistema do CAAD.

4. FACTOS NÃO PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão da causa que não se tenham provado.

5. FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Quanto aos factos essenciais a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos

documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

6. DO DIREITO

De acordo com as questões enunciadas, que constam do ponto n.º 2 da presente Decisão, e tendo em conta a matéria de facto fixada no ponto n.º 3, importa agora determinar o Direito aplicável.

Desde logo cumpre, primeiramente, apreciar a **questão da excepção dilatória** aduzida pela AT na sua resposta, atinente à verificação de caso julgado.

Invoca a AT que sobre esses actos, referentes ao mesmo prédio ora em questão, já as Requerentes recorreram a este Tribunal, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido autuado com o n.º 509/2015 – T CAAD.

E que, *in casu*, se verifica caso julgado sobre as liquidações de imposto de Selo - Verba 28.1 TGIS - no que à questão de fundo, ora novamente invocada, trazida a este Tribunal, diz respeito, porquanto as liquidações impugnadas nos presentes autos arbitrais reflectem a mera actualização da matriz do prédio urbano, a qual só veio a ocorrer em Abril de 2015, tendo a Requerida se limitado a proceder à correcção da respectiva compropriedade de cada uma das Requerentes em conformidade com a doação realizada.

Situação que no entendimento da Requerida consubstancia uma excepção dilatória de conhecimento officioso que obsta ao conhecimento do mérito da causa e que importa a absolvição da instância, nos termos e para os efeitos do n.º 2 do art.º 576.º, alínea i) do art.º 577.º, art.º 578.º do CPC, aplicáveis *ex vi* pela alínea e), n.º 1 do art.º 29.º do RJAT.

Em resposta a esta excepção, a Requerente veio, já em fase de alegações, contestar esta posição, aduzindo que *in casu*, não se verifica a excepção de caso julgado, porquanto não existe identidade de pedido e causa de pedir.

E que a presente acção arbitral visa obter a anulação integral do imposto e não apenas uma parte do mesmo, cujo imposto teria sido liquidado inicialmente pela Requerida.

Vejam os.

O caso julgado material é a autoridade especial que uma decisão adquire dentro do processo e fora dele quando esta já não é susceptível de recurso ordinário (cfr. artigo 619.º do Código do Processo Civil “CPC”).

Trata-se de um efeito processual da sentença que se projecta sobretudo sobre os titulares da função jurisdicional, quer impedindo que os tribunais se venham a pronunciar no futuro sobre a questão de mérito já decidida, quer vinculando-os a acatar e aplicar a definição transitada em julgado, quando lhes seja submetida a mesma questão.

O caso julgado visa, essencialmente, a *imodificabilidade* da decisão transitada e a *irrepetibilidade* do juízo contido na decisão. Como ensinava Manuel de Andrade, o caso julgado obsta “*a que em novo processo o juiz possa validamente estatuir de modo diverso sobre o direito, situação ou posição jurídica concreta definida por uma anterior decisão, e portanto, desconhecer no todo ou em parte os bens por ela reconhecidos e tutelados*” (cfr. Noções Elementares de Processo Civil, pág. 317).

Por isso, perante a propositura de uma nova acção sobre a mesma questão, o juiz (neste caso o árbitro) deve negar-se a proferir nova decisão autónoma, sob pena de ineficácia da nova decisão (cfr. artigo 625.º do CPC).

A operatividade da excepção de caso julgado depende, assim, da relação subsistente entre o que já foi julgado e o que está submetido a decisão como a nova acção. Como a decisão deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido à apreciação do juiz (neste caso, árbitro), e só essas, salvo as de conhecimento oficioso (cfr. artigo. 608.º nº

2 do CPC), a eficácia de caso julgado deve limitar-se à *decisão* que for tomada sobre tais questões.

Dispõe o artigo 621.º do CPC que é «*nos precisos limites e termos em que se julga*» que se determina a extensão do caso julgado, limites subjectivos e objectivos que, por remissão do n.º 1 do artigo 619.º, estão definidos nos artigos 580.º e 581.º do CPC.

Os limites objectivos do caso julgado definem-se por referência ao objecto do processo. Como se prescreve nos artigos 580.º e 581.º do CPC é preciso que exista a “*repetição de uma causa*” depois da “*primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admita recurso ordinário*”, em que “*o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior*”, o que acontece “*quando se propõe uma acção idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir*”.

Portanto, objecto do processo e a extensão objectiva do caso julgado identificam-se através do pedido e da causa de pedir, mas o que é fundamental descortinar é avaliar a pretensão do impugnante, que se identifica como o efeito jurídico pretendido (n.º 3 do artigo 581.º do CPC), ou seja, a providência solicitada ao tribunal (pedido imediato) e a posição jurídica material a tutelar por esse meio (pedido mediato).

A causa de pedir serve apenas para individualizar a posição subjectiva que o autor pretende efectivar com a providência solicitada. Como refere Antunes Varela “*a ordem pela qual, compreensivelmente, a lei enumera as três identidades caracterizadoras do caso julgado (a identidade do pedido, antes da identidade da causa de pedir) mostra que é sobre a pretensão do autor, à luz do facto invocado como seu fundamento, que se forma o caso julgado*” (cfr. Manual de Processo Civil, pág. 712).

O facto do acto tributário (*in casu*, as liquidações de imposto do selo em crise nos autos) ser um elemento essencial da acção arbitral impugnatória, não permite concluir que o objecto do processo se restrinja ou se identifique com ele.

Efectivamente, embora as Requerentes pretendem, em primeira linha, a anulação dos actos de liquidação, que reputam ilegais, fazem-no com um único fundamento, com uma única causa de pedir, precisamente e em tudo rigorosamente igual àquela que foi decidida no processo arbitral que tramitou no CAAD sob o n.º 509/2015-T.

A eficácia objectiva do caso julgado não se delimita, *tout court*, pela questão da validade ou invalidade de um acto, determinando, de forma imodificável, o seu afastamento da ordem jurídica ou a sua confirmação, mas deve, ao invés e em primeiro lugar, atender à relação material na qual se inscreve o acto impugnado.

Mas, se o assunto que se discute no processo é a determinação do valor (em €) do edificado em relação ao prédio identificado nos autos, sobre o qual a Requerida aplicou a verba 28.1 da TGIS, então haverá identidade de objecto se já existir uma decisão transitada em julgado que apreciou os concretos fundamentos de facto e de direito em que se baseia a pretensão anulatória dos actos impugnados.

Se as Requerentes já contestaram o valor em causa, arbitrando a sua redução, e se nessa acção arbitral foi emitida uma pronúncia arbitral que veio negar essa pretensão, então já há um *acertamento* do poder manifestado com o acto impugnado que não pode ser repetido, sob pena de ofensa ao caso julgado.

Ora na anterior acção arbitral que tramitou sob o n.º 509/2015-T, foi precisamente isso que as Requerentes fizeram.

Através de uma leitura das páginas 9 e 10 (sobretudo esta última) da decisão arbitral proferida nesse processo, verifica-se que as Requerentes já tinham suscitado ao Tribunal Arbitral que se pronunciasse sobre a pretensão de apenas ver aplicada a verba 28.1 da TGIS sobre o valor de € 3.266.985,55, por referência ao mesmo prédio identificado nos autos e com relação ao mesmo ano de 2014, justamente o ano cujo imposto vêm agora impugnar, numa repetição em tudo igual à argumentação usada na petição arbitral referente

ao processo que tramitou no CAAD sob o n.º 509/2015-T, que foi julgada improcedente por decisão transitada em julgado¹.

Ou seja, as Requerentes não apresentam na presente acção fundamentos de facto e de direito diferentes dos invocados no supra referido processo.

É certo que a Requerida emitiu novas liquidações de imposto², anulando as anteriores³, mas fê-lo, unicamente, como consequência directa da actualização da matriz do prédio urbano, por via da entrega da declaração Modelo 1 por parte das Requerentes, a qual só veio a ocorrer em Abril de 2015⁴, tendo a Requerida se limitado a proceder à correcção da respectiva compropriedade de cada uma das Requerentes em conformidade com a doação realizada.

E tal sucedeu assim, porquanto à data do facto tributário, ou seja, a 31-12-2014, já as Requerentes eram comproprietárias em 50% (1/2) do imóvel e não em 1/6, pelo que as liquidações antes emitidas e impugnadas no âmbito do processo arbitral n.º 509/2015-T, não reflectiam a totalidade da compropriedade das Requerentes à data do facto tributário em causa nos autos.

Diga-se que as liquidações em crise nos presentes autos arbitrais limitam-se a reflectir a percentagem da compropriedade das Requerentes no prédio em causa nos autos à data do facto tributário relevante, não modificando em nada o valor patrimonial tributário do mesmo ou a taxa de imposto aplicada que é a mesma.

¹ Embora não exista na decisão referente ao processo n.º 509/2015-T, datada de 11 de Janeiro de 2016, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoas/> referência expressa ao seu trânsito em julgado, nenhuma das partes veio pôr em crise tal facto, pelo que se dá o mesmo como provado, considerando que nesse processo as partes foram as mesmas.

² Em sentido estrito.

³ Que tinham sido objecto do processo arbitral n.º 509-2015-T.

⁴ Embora a AT o devesse ter feito um pouco mais cedo.

Ora, havendo decisão arbitral transitada em julgado sobre essa questão material, a anulação dos actos de liquidação peticionada só poderia ser apreciada se os fundamentos de invalidade fossem outros.

A presente acção, nos termos em que as Requerentes a apresentaram, visa um dos efeitos jurídico que a decisão arbitral n.º 509-2015-T precisamente veio decidir.

Houve, assim, uma decisão de improcedência que teve o alcance de declarar com força imperativa que a pretensão formulada não tem fundamento, ou seja, que o valor (em €) sobre o qual a verba 28.1 da TGIS se deve aplicar não padece da ilegalidade que as Requerentes lhe apontaram, não merecendo qualquer redução.

A específica ilegalidade ali invocada é totalmente idêntica à invocada e formulada no presente processo. Se o processo prosseguisse, haveria o risco de o Tribunal Arbitral poder contradizer ou confirmar a decisão anterior proferida quanto à determinação do valor sobre o qual deveria assentar o imposto, pois, apesar de se estar perante actos tributários “novos”⁵, a ilegalidade invocada e a pretensão anulatória são exactamente as mesmas.

Nas duas acções arbitrais está em discussão a mesma questão de fundo⁶, sendo certo que na primeira já se decidiu que não há lugar a qualquer redução do valor sobre o qual deve incidir o imposto, por se ter então entendido que não há lugar a qualquer cisão do projecto de edificação apresentado⁷.

E não havendo mais nenhum vício a apreciar no processo, tem, necessariamente, que se julgar procedente a excepção de caso julgado, cuja razão de ser essencial é evitar que se renovam indefinidamente litígios entre as mesmas pessoas, pelos mesmos fundamentos e sobre o mesmo assunto, donde resultaria a falta de confiança e tranquilidade

⁵ Embora emitidos no âmbito das circunstâncias que já se detalharam.

⁶ Embora no processo arbitral n.º 509/2015-T as Requerentes tivessem imputado outros vícios às liquidações de imposto, para além do vício que agora repetem.

⁷ E estando ou não de acordo com tal decisão deve este Tribunal respeitá-la.

social e a possibilidade de decisões contraditórias com o desprestígio para a justiça, quer judicial, quer arbitral.

Termos em que se julga procedente a exceção de caso julgado e determina-se a absolvição da instância por parte da Requerida.

Verificando-se a absolvição da instância não há lugar à apreciação da questão de mérito suscitada pelas Requerentes e identificada no ponto 2. 1. *supra* da presente Decisão - (cfr. artigo 576.º, n.º 2 do CPC aplicável, *ex vi*, pela alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT).

7. DECISÃO

Em face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral Singular em:

- Julgar verificada a exceção dilatória de caso julgado, determinando-se a absolvição da instância por parte da Requerida, com as legais consequências.

* * *

Fixa-se o valor do processo em **Euro 51.856,40**, de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º do CPC.

O montante das custas é fixado em **Euro 2.142,00**, ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a cargo das Requerentes, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 09 de Agosto de 2016.

O Árbitro,

Dr. Henrique Nogueira Nunes

Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

A redacção da presente decisão arbitral rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.