

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 144/2017-T

Tema: IS - Terrenos para construção - Verba 28.º da TGIS – Exceção Valida

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

A - IDENTIFICAÇÃO DAS PARTES

Requerente: A..., Lda., com sede sita na Avenida ... n.º..., ..., ...-... Lisboa, portadora do número de identificação fiscal de pessoa coletiva NIPC:..., doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria E Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente, apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e deduziu pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, adiante abreviadamente designado por RJAT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a Autoridade Tributária foi notificada em 2017-05-23.

A Requerente, não procedeu à nomeação de arbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2017-04-11, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2017-05-23, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 2017-05-23 conforme consta da respetiva ata.

B – PEDIDO

1. A ora Requerente, deduziu pedido de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade, dos seguintes atos tributários de liquidação, em sede de Imposto de Selo, n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016..., relativas ao ano de 2015, que fixaram um imposto a pagar de € 7.615,82€ (sete mil seiscientos e quinze euros e oitenta e dois cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alegou, com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, o seguinte:

- a. A Requerente, é proprietária plena, do prédio sito na Avenida ..., n.º..., inscrito na matriz predial urbana com o n.º..., freguesia
- b. O prédio, compreende um total de 12 (doze) divisões, com utilização independente, cujo VPT determinado ao abrigo do Código do Imposto Municipal sobre imóveis, (*doravante designado C.I.M.I*), é no valor de €2.923.710,00.

- c. Das doze divisões, com utilização independente, apenas duas são afetas a comércio/serviços, sendo que as restantes são afetas à habitação, cujo VPT total é de €2.284.750,00.
- d. A AT, emitiu notas de liquidação do imposto aqui reclamado, porquanto dez das doze divisões com utilização independente, tem afetação habitacional e os respectivas VPT perfazem a soma de €2.284.750,00.
- e. As notas de liquidação ora impugnadas cingem-se à 3ª prestação do IS, sendo que a 1ª e 2ª foram impugnadas conjuntamente neste Douto Tribunal Arbitral, ondem correm termos no âmbito do Processo nº 269/2016-T.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- a. Por **exceção** invocou :

A) Da inimpugnabilidade do objeto do presente pedido de pronuncia arbitral. A Requerida fundamentou em síntese, que a lei não compreende a impugnação autónoma de uma prestação da verba 28 do IS constante de notas de cobrança, como é o caso dos presentes autos e termina a requerer a exceção dilatória prevista na al. c) do nº 1 do art.º. 89º do CPA subsidiariamente aplicável pelo art.º. 29º nº 1 al. c) do RJAT, o que obsta ao conhecimento do mérito, com a consequente absolvição da AT da Instância;

B) da exceção de litispendência com o processo nº 469/2016-T, por se encontrar pendente a impugnação do ato de liquidação da verba 28.1 da TGIS do ano de 2015, por via da primeira e segunda prestações, referente ao ora Requerente. Termina requerendo a exceção de litispendência prevista no art.º. 581º do CPC aplicável ex vi art.º. 29º nº 1, al. e) do RJAT com a

consequente absolvição da instancia nos termos do art.º. 576º nº 2 do CPC.

- b. Por **impugnação** invocou em síntese:
- a. Todos os andares com utilização independente, são propriedade da Requerente do ora pedido de pronúncia arbitral.
 - b. O valor patrimonial, de todos esses andares, com utilização independente e afetação habitacional que compõem o referido prédio urbano, foi determinado separadamente, nos termos do art. 7º, nº 2, alínea b), do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (C.I.M.I.).
 - c. A soma do valor patrimonial desses andares e divisões sujeito à verba 28 da TGIS perfaz o montante € 2.284.750,00.
 - d. Seria sobre esse valor, que a A.T. liquidaria, nos termos dos arts. 6º, nº 1, alínea f), subalínea i), o mencionado Imposto de Selo da verba 28.1. da Tabela Geral, na redação dada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, à taxa de 1 por cento.
 - e. A interpretação subjacente aos atos de liquidação impugnados é de que o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do Imposto de Selo da verba 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo ter de ser, como foi no caso dos autos, o valor patrimonial global do prédio e não o valor de cada uma das suas partes independentes.
 - f. De acordo com a verba 28.1. da TGIS, em caso de prédios urbanos com afetação habitacional, o imposto recai sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de imposto municipal sobre imóveis (IMI).

- g.** Defende a Requerida, que o valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto será o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o componham, ainda que quando suscetíveis de utilização independente.
- h.** Em síntese, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1. da Tabela Geral tinha de ser, como o foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes.
- i.** O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afeta igualmente a aplicação do art. 28º, nº 1, da Tabela Geral.
- j.** É o que resulta de o facto determinante da aplicação dessa verba da Tabela Geral ser o valor patrimonial total do prédio e não separadamente o de cada uma das suas parcelas.
- k.** Concluir-se-á, assim, pela legalidade das liquidações impugnadas, devendo ser considerada como improcedente a pretensão da Autora e a Requerida absolvida de todos os pedidos.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

- 4.** Para a apreciação das questões submetidas à apreciação deste Tribunal, cumpre enunciar a matéria factual relevante, baseada na prova documental carreada pelas partes para os autos e os factos não impugnados pelas partes.
- 5.** Assim, dá o presente Tribunal por assente, os seguintes factos:
- 6.** A Requerente é proprietária plena do prédio, sito na Avenida ..., n.º..., inscrito na matriz predial urbana com o n.º..., freguesia

7. O prédio compreende um total de 12 (doze) divisões com utilização independente cujo VPT, determinado ao abrigo do Código do Imposto Municipal sobre imóveis, doravante designado C.I.M.I, é de €2.923.710,00.
8. Das doze divisões com utilização independente, apenas duas são afetas a comercio/serviços, sendo que as restantes são afetas à habitação, cujo VPT total e de €2.284.750,00.
9. A Requerente, foi notificada pela AT dos seguintes atos de liquidação do Imposto de Selo: n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016... .
10. As notas de liquidação ora impugnadas cingem-se à 3ª prestação do Imposto de Selo.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

11. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes do pedido de pronuncia, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

12. Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada uma apresentada, constituem questões centrais as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

DAS EXCEÇÕES ALEGADAS PELA REQUERIDA:

- A) Da inimpugnabilidade do objeto do presente pedido de pronuncia arbitral.
- B) da exceção de litispêndência com o processo nº 469/2016-T,

DO PETICIONADO PELA REQUERENTE:

(i) Da declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto de Selo, n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016...; n.º 2016..., relativos ao ano de 2015, que fixou um imposto a pagar de 7.615,82€ (sete mil seiscientos e quinze euros e oitenta e dois cêntimos).

H.- QUANTO À EXCEÇÃO DA INIMPUGNABILIDADE DO OBJETO DO PRESENTE PEDIDO DE PRONUNCIAR ARBITRAL E CONSEQUENTE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL

1. Sustenta a Requerida, que, atendendo à manifesta inimpugnabilidade autónoma das prestações dos atos de liquidação, constantes das notas de cobrança, que constituem o objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, ocorre a exceção dilatória de incompetência do Tribunal Arbitral, prevista no n.º 1, e al. c) do n.º 4 do art. 89º do CPTA, subsidiariamente aplicável ao abrigo do art. 29º, n.º1, al. c), do RJAT, o que obsta ao conhecimento do mérito da causa e consequentemente à absolvição da AT da instância.
2. Para tanto fundamenta o seu pedido, alegando que o ato de liquidação da verba 28 do IS, é única, pelo qual se determinará a coleta a pagar. O facto de poder ser pago em várias prestações não implica que tenham ocorrido várias liquidações. A natureza das prestações de uma liquidação deste imposto é a de divisão da liquidação global, efetuada anualmente, não podendo cada prestação de per si ser impugnada autonomamente, pois o objeto da impugnação judicial ou do processo arbitral tributário é o ato tributário de liquidação. E não o ato de cobrança.
3. Mais defende que a anulação do ato tributário de liquidação releva necessariamente para todas as prestações, fazendo cessar a obrigação de as pagar ou impondo à administração fiscal a obrigação de restituir os montantes eventualmente pagos pelo contribuinte.

4. Foi concedido prazo de resposta à Requerente, para se pronunciar quanto à exceção invocada, a qual não apresentou resposta.
5. Perante a posição assumidas pelas partes, face à exceção invocada, cabe ao presente Tribunal **decidir**.
6. Resulta da Caderneta predial Urbana referente ao imóvel, a existência de frações de utilização independente com afetação habitacional, e a requerente juntou as notas de liquidação respeitantes a cada uma das frações de utilização independente com afetação habitacional do imóvel, referentes à 2ª e 3ª prestação do Imposto de Selo.
7. O valor atribuído pela Requerente à petição arbitral, corresponde ao somatório do imposto liquidado, sobre o ato de liquidação de Imposto de Selo aqui impugnado pela Requerente, correspondente à 2ª e 3ª prestação anual referente ao ano de 2015, no montante total de € 6.244,52.
8. No entanto, o valor da coleta dos atos aqui impugnados corresponde ao montante de € 16.319,40.
9. A impugnação dos atos de liquidação de Imposto de Selo, pese embora emitidos para pagamento em prestações, mantem-se indivisos, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 120.º e 113.º, n.º 1, ambos do Código do IMI, aplicáveis por remissão do n.º 7 do artigo 23.º, do Código do Imposto de Selo, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro
10. Resultando dessas disposições que, nas situações a que se refere a verba 28 da TGIS, é efetuada uma liquidação anual, e como tal o pagamento em prestações não é mais do que uma técnica de arrecadação do imposto.
11. Como não se trata de um ato tributário divisível, no sentido de “*se for pedida a anulação parcial de um ato tributário, o tribunal não poderá, em princípio, anulá-lo totalmente*”¹, o pedido de anulação do ato de liquidação de I.S., de qualquer das três

¹ SOUSA, Jorge Lopes de, “Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado” II Volume, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pág. 319.

prestações, deverá ser impugnável, exclusivamente, quanto ao ato de determinação da coleta e não quanto ao imposto a pagar nessa prestação.

12. Pese embora o pedido de anulação do ato poder ser requerido em qualquer momento a contar da data de notificação de uma das prestações ou do indeferimento da reclamação graciosa e,
13. O ato de liquidação de Imposto de selo poder ser anulável e impugnável, é o ato de determinação da coleta, que permite essa impugnação, por o mesmo não poder ser divisível e impugnável autonomamente. Dessa forma, a sua anulação implica a anulação dos atos de pagamento, de cobrança, respetivamente as três ou todas as prestações pagas ou a pagar.
14. Sobre a questão da indivisibilidade de uma liquidação de Imposto do Selo (verba 28 da TGIS), já se pronunciou o CAAD, nos processos n.º 408/2014-T, 138/2015-T, 387/2014, 726/2014-T, 736/2014-T e 90/2015-T, 205/2013-T (disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/>),
15. Vide nomeadamente o processo n.º **205/2013-T**, conforme parcialmente 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.”

16. Com efeito, as prestações para 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. Atentemos ao que nos ensina 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.”*
17. Ora, nos casos em que o imposto deva ser pago em prestações, a liquidação é notificada ao sujeito passivo conjuntamente com a notificação para pagamento de cada uma das prestações, apenas podendo ser impugnada na sua totalidade e não prestação a prestação.
18. Sobre a incompetência do Tribunal Arbitral para anular uma prestação de uma liquidação de Imposto do Selo, se pronunciou recentemente o Tribunal Arbitral Coletivo, constituído no processo n.º 442/2014-T, conforme o excerto que se transcreve (decisão disponível em <https://caad.org.pt/>):

“ (...) a Requerente tem razão ao defender que o valor do processo deve ser o das liquidações cuja declaração de ilegalidade pede e não o valor da 1.ª prestação de cada um dos prédios referidos, pois é a ilegalidade das liquidações anuais que a Requerente pretende. Aliás, a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD abrange pedidos de declaração de ilegalidade de atos de liquidação e não das prestações através das quais se faz a cobrança das quantias liquidadas.”

19. Atendendo a que o presente imposto é indivisível, a sua impugnação implica a anulação das três prestações, e não ao contrário. A decisão versa sobre o ato no seu todo, e como tal, a anulação implica a anulação total.
20. Como as três prestações não são emitidas simultaneamente, e como o ato a anular não é divisível, não se pode considerar que a não impugnação pela via administrativa, de uma das prestações significa que o sujeito passivo perdeu o seu direito de se defender quanto à mesma.
21. Pelo exposto, perante a inexistência de impugnação autónoma, de cada uma das prestações da liquidação de Imposto do Selo identificadas nos autos, pelos motivos supra expostos, estar-se-á perante incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação e declaração da ilegalidade das notas de liquidação e consequente anulação.
22. Face ao exposto o presente Tribunal entende que a liquidação de Imposto de Selo, da verba 28 da TGIS, é incindível, e como tal não pode cada uma das suas prestações ser autonomamente impugnada, motivo pelo qual se decide pela procedência da exceção de incompetência do Tribunal Arbitral nos termos do disposto no art.º 16º nº 1 do CPPT aplicável ex do art.º 29º do RJAT, associada à inimpugnabilidade autónoma dos actos objeto do peticionado pela Requerente, o que obsta ao prosseguimento do processo e à apreciação de mérito da causa, com a consequente absolvição da Requerida.
23. O Tribunal Arbitral, os termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados pela Requerente nem na resposta efetuada pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já proferida, como é o caso dos autos, motivo pelo qual ficam prejudicadas para a apreciação as restantes questões submetidas a pedido de pronuncia.

J- DECISÃO

Nestes termos e nos melhores de Direito, tendo em consideração a análise efetuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

- a.** Julgar procedente a exceção dilatória de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral, tendo em consideração a inimpugnabilidade autónoma dos atos de cobrança e, em consequência, absolver a Requerida da instância;
- b.** Condenar a Requerente no pagamento das custas do presente processo.

Fixa-se o valor do processo em 7.615,82€ (sete mil seiscientos e quinze euros e oitenta e dois cêntimos), correspondente ao valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 612,00€ (seiscientos e doze euros), a cargo da Requerente, nos termos dos art.º12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º 1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 7 de Setembro de 2017.

A Árbitra

Rita Guerra Alves