

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 625/2016-T

Tema: Imposto de Selo – verba 28.1 da TGIS – propriedade vertical.

Decisão Arbitral

1. Relatório

Em 19-10-2016, a A..., S.A., pessoa coletiva n.º ..., com sede na ..., ..., ..., ...-... Lisboa, doravante designada por Requerente, submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade das notas de cobrança das segundas prestações de Imposto de Selo referentes ao ano de 2015 com base na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo. Ditas prestações de Imposto de Selo são relativas ao prédio urbano sito na Avenida ..., n.º..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., constituído em propriedade vertical e com sete andares e divisões suscetíveis de utilização independente destinadas a habitação.

A Requerente alega que a sujeição a imposto de selo é determinada não pelo valor patrimonial tributário (VPT) global do prédio, mas pelo VPT atribuído a cada um dos andares ou divisões independentes. E uma vez que nenhum dos andares com utilização independente tem um valor patrimonial tributário (VPT) superior a um milhão de euros (1.000.000 €), não poderá ser liquidado nem cobrado Imposto de Selo.

A Requerente refere que o imóvel está em propriedade vertical e compreende um total de sete andares com utilização independente, sendo todos afetos à habitação, e cada um dos andares tem um VPT compreendido entre 37.010,00 € e 257.670,00 €.

A Requerente alega que o critério utilizado pela AT para determinação da incidência do imposto de selo, sendo o VPT global dos andares e divisões destinadas a habitação, é manifestamente ilegal e inconstitucional, na medida em que se traduz numa violação do princípio da igualdade e proporcionalidade fiscal. No entender da Requerente, a verdade material é que deverá prevalecer como critério da capacidade contributiva e não uma realidade meramente formal do prédio.

Foi designada como árbitro único, em 21-12-2016, Suzana Fernandes da Costa.

Em conformidade com o previsto no artigo 11º n.º 1 alínea c) do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 05-01-2017.

Notificada nos termos do artigo 17º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, em 09-02-2017.

A AT começa por apresentar defesa por exceção, alegando que se verifica a incompetência do Tribunal Arbitral, uma vez que a Requerente não impugna um ato tributário, mas impugna antes o pagamento de uma prestação – a segunda – de um ato tributário constante de um documento que é uma nota de cobrança. A AT refere que o objeto do processo é a anulação não de um ato tributário, mas sim de notas de cobrança para pagamento da segunda prestação de um imposto. Por esse facto, conclui a AT que o Tribunal Arbitral é incompetente para apreciação do pedido formulado, referindo a decisão do CAAD no processo n.º 358/2016-T, na qual se reconheceu a incompetência absoluta do tribunal.

A AT alega ainda a inimpugnabilidade autónoma de uma prestação de uma liquidação de Imposto de Selo. A AT refere que aquilo que a Requerente impugna não são os atos de liquidação mas as segundas prestações relativas ao pagamento de um valor unitário de imposto. Para a AT, existe uma única liquidação e o seu pagamento é concretizado em prestações, o que não permite a impugnação de uma só prestação ou documento de cobrança nesse valor parcelar. E neste sentido invoca as decisões do CAAD dos processos n.º 120/2012-T, 408/2014-T, 726/2014-T, 138/2015-T, 90/2015-T e 647/2015-T, que defenderam a indivisibilidade da liquidação.

Por fim, a AT defende a manutenção dos atos tributários sindicados, pedindo a absolvição do pedido, e alegando que o valor patrimonial relevante para efeitos de incidência de imposto seria o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada um dos andares ou divisões, ainda que fossem suscetíveis de utilização independente.

A AT alega ainda que não se verifica a violação de qualquer princípio constitucionalmente consagrado.

No final, a AT requer a dispensa da reunião prevista no artigo 18º do RJAT e a dispensa da apresentação de alegações.

Em 14-02-2017 foi proferido despacho a ordenar a notificação da Requerente para, em 10 dias, exercer o contraditório relativamente à matéria de exceção contida na resposta da AT.

Em 22-02-2017, veio a Requerente pronunciar-se sobre a exceção, afirmando que não deve proceder a exceção alegada pela AT, uma vez que, no seu entender, é possível impugnar autonomamente a liquidação de cada uma das prestações de imposto de selo, quanto ao mesmo imóvel e quanto ao mesmo imposto de selo, em três processos arbitrais distintos. E refere as decisões do CAAD dos processos n.º 102/2015-T, 676/2014-T e 682/2014-T.

Posteriormente, em 24-02-2017, foi proferido despacho a dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18º do RJAT, atendendo a que não existia necessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, atendendo também ao facto de as partes já terem tido oportunidade de se pronunciar, invocando-se ainda os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis.

No mesmo despacho, foi ordenada a notificação da Requerente para se pronunciar sobre o pedido de dispensa de alegações.

Uma vez que a Requerente não se pronunciou, foi proferido despacho em 14-03-2017, a dispensar a apresentação de alegações, e a designar o dia 05-05-2017 para a prolação da decisão. Também se advertiu a Requerente para proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente até à data designada para a prolação da decisão.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4º e 10º n.º 1 e 2 do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011 de 22 de março).

O pedido arbitral é tempestivo, nos termos do artigo 10º n.º 1 alínea a) do Decreto-Lei n.º 10/2011 de 20 de janeiro e do artigo 102º n.º1 alínea a) do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2. 1. Factos provados:

Analisada a prova documental produzida e a posição das partes constante das peças processuais, consideram-se provados e com interesse para a decisão da causa os seguintes factos:

1. A Requerente era, em 2015, proprietária do prédio urbano sito na Avenida ..., n.º..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., constituído em propriedade vertical e com sete andares e divisões suscetíveis de utilização independente destinadas a habitação, conforme caderneta predial junta com o pedido arbitral como documentos 1 a 7.
2. A Requerente foi notificada para pagar as segundas prestações de imposto de selo, correspondentes aos seguintes documentos:
 - n.º 2016 ... no valor de 825,88 €, relativa ao primeiro andar do imóvel acima referido, cujo VPT é de 247.760,00 €;
 - n.º 2016 ... no valor de 825,88 €, relativa ao segundo andar do imóvel acima referido, cujo VPT é de 247.760,00 €;
 - n.º 2016 ... no valor de 850,63 €, relativa ao terceiro andar do imóvel acima referido, cujo VPT é de 255.190,00 €;
 - n.º 2016 ... no valor de 850,63 €, relativa ao quarto andar do imóvel acima referido, cujo VPT é de 255.190,00 €;

- n.º 2016 ... no valor de 858,90 €, relativa ao quinto andar do imóvel acima referido, cujo VPT é de 257.670,00 €;
 - n.º 2015 ... no valor de 858,90 €, relativa ao sexto andar do imóvel acima referido, cujo VPT é de 257.670,00 €.
3. Todos os pagamentos tinham como data limite de pagamento julho de 2016.
 4. Nenhum dos andares ou divisões com utilização independente possui um valor patrimonial tributário superior a um milhão de euros, conforme caderneta predial junta ao pedido arbitral como documentos 1 a 7.

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão da causa.

2.2. Fundamentação da matéria de facto provada:

No tocante aos factos provados, a convicção do árbitro fundou-se nos documentos juntos aos autos pela Requerente, nomeadamente as notas de cobrança, a caderneta predial, a certidão predial, e os comprovativos do pagamento.

5. Matéria de direito:

5.1. Questão prévia

O Tribunal deve officiosamente conhecer as exceções dilatórias previstas no artigo 16º do Código do Procedimento e do Processo Tributário (CPPT) e nos artigos 577º alínea a) e 578º do Código de processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29º n.º 1 alínea a) e e) do RJAT.

De acordo com o disposto no artigo 608º do Código de Processo Civil, aplicável por força do artigo 22º do RJAT, “(...) a sentença conhece, em primeiro lugar, das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua precedência lógica” devendo o juiz “resolver todas as questões que as partes

tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...).”.

Tendo a Requerida invocado as exceções de incompetência do Tribunal Arbitral para apreciação do pedido de pronúncia arbitral e de inimpugnabilidade dos atos objeto do pedido, impõe-se ao Tribunal que se pronuncie, previamente, sobre as mesmas.

Da incompetência do Tribunal Arbitral

Nos presentes autos, a Requerente pede a anulação da segunda prestação do Imposto de Selo do ano de 2015, referente à verba 28 da TGIS, no valor de 5.070,78 €, relativa ao prédio urbano sito na Avenida ..., n.º..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... sob o artigo ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., constituído em propriedade vertical e com sete andares e divisões suscetíveis de utilização independente destinadas a habitação.

A Requerida, na sua resposta, defende-se invocando a exceção de incompetência do tribunal arbitral e a inimpugnabilidade dos atos, visto que, no seu entender, constituem as segundas prestações respeitantes a um valor unitário de imposto.

Assim, constitui um imperativo conhecer a competência do tribunal para apreciar a pretensão da Requerente.

Jorge Lopes de Sousa, no Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado, 4ª edição, Vislis Editores, 2003, pág. 141, refere 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...”.

A competência dos tribunais arbitrais consta do artigo 2º do RJAT. E o seu n.º 1 refere que “a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões: a) a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenções na fonte e de pagamento por conta; 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 coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais”.

E o artigo 97º n.º 1 do CPPT estatui que “o processo judicial tributário compreende: a) a impugnação da liquidação de tributos. Incluindo os parafiscais e os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta”.

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

Em relação ao conceito de liquidação, Vítor Faveiro, in *O Estatuto do Contribuinte. A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, página 683, refere que se “(...) trata de um ato administrativo, de aplicação de norma de incidência e da respetiva taxa de quotidade, à matéria coletável 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 efetiva obrigação do contribuinte e direito subjetivo de crédito do Estado”.

Braz Teixeira, in *Princípios de Direito Fiscal*, Volume I, 3ª edição, Almedina, 1993, página 244, nota de rodapé 3, também menciona que “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”.

Tais definições, tal como se refere na decisão do CAAD do processo n.º 358/2016-T, partilham de um denominador comum, isto é, que existirá uma única liquidação por cada facto tributário, através da qual se apurará o valor da coleta.

Para José Casalta Nabais, in *Direito Fiscal*, 3ª edição, Almedina, 2005, página 318, “a liquidação lato sensu, ou seja, enquanto conjunto de todas as operações destinadas a apurar

o montante do imposto, compreende: 1) o lançamento subjetivo destinado a determinar ou identificar o contribuinte ou sujeito passivo da relação jurídico-fiscal, 2) o lançamento objetivo através do qual se determina a matéria coletável ou tributável do imposto e, bem assim, se determina a taxa a aplicar, no caso de pluralidade de taxas, 3) a liquidação stricto sensu traduzida na determinação da coleta através da aplicação da taxa à matéria coletável ou tributável, e 4) as (eventuais) deduções à coleta”.

Como decorre da noção de liquidação, para cada facto tributário haverá, em princípio, uma única liquidação, pela qual se determinará a coleta a pagar.

No artigo 23º n.º 7 do Código do Imposto de Selo, em vigor à data dos factos, estatua-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 artigo 113º n.º 1 do Código do IMI dispõe que: “o imposto é liquidado anualmente (...)”, e o n.º 2 acrescenta que “a liquidação referido no número anterior é efetuada nos meses de fevereiro e março do ano seguinte”.

Com efeito, 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 apenas pode alicerçar um único pedido de impugnação, tal como referem as decisões do CAAD dos processos n.º 346/2015-T, 736/2014-T e 358/2016-T, entre outros.

Nos presentes autos, resulta claro que a Requerente pede a anulação da segunda prestação de Imposto de Selo do ano de 2015, relativa ao prédio urbano sito na Avenida ..., n.º..., Lisboa, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de... sob o artigo..., descrito na Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º..., constituído em propriedade vertical e com sete andares e divisões suscetíveis de utilização independente destinadas a habitação. O mesmo é afirmado na resposta apresentada pela Requerente relativamente à exceção alegada pela Requerida.

Sobre esta questão existem no CAAD acórdãos contraditórios. No entanto, aderimos à posição maioritária do CAAD, que se encontra vertida, entre outras, nas seguintes

decisões: 429/2016-T, 358/2016-T, 343/2016-T, 765/2015-T, 725/2015-T, 677/2015-T, 668/2015-T, 647/2015-T, 613/2015-T, 441/2015-T, 138/2015-T, 137/2015-T, 102/2015-T, 90/2015-T, 736/2014-T, 726/2014-T, 408/2014-T, 205/2013-T, 120/2012-T.

Nestes termos, face ao acima exposto, verifica-se que os atos objeto do presente pedido de pronúncia arbitral não estão incluídos no âmbito do disposto no artigo 2º n.º 1 alínea a) do RJAT, por não serem atos de liquidação de tributos, pelo que é julgada procedente a exceção de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria, nos termos do disposto no artigo 16º n.º 1 do CPPT, aplicável por força do artigo 29º do RJAT.

Da inimpugnabilidade autónoma de uma prestação

A Requerida, na sua resposta, defende-se invocando a exceção de incompetência do tribunal arbitral e a inimpugnabilidade dos atos, visto que, no seu entender, constituem as segundas prestações respeitantes a um valor unitário de imposto.

Em resposta a esta exceção alegada pela AT, a Requerente veio dizer que “pode impugnar autonomamente a liquidação e cada uma das prestações de imposto de selo, quanto ao mesmo imóvel e quanto ao mesmo imposto de selo, em três processos arbitrais distintos”.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27-10-2016, no processo n.º 09711/16, determinou que “as prestações de pagamento (duas ou três, consoante o montante do imposto a pagar anualmente) de uma liquidação de Imposto de Selo, efetuada ao abrigo do art.º 28, da T.G.I.S., não são autonomamente sindicáveis por terem origem numa única obrigação anual (cfr. art.º 23, n.º 7, do C. I. Selo), sendo que a divisão de uma liquidação anual em prestações não passa de uma mera técnica de arrecadação de receitas (cfr. art.º 120, n.º 1, do C.I.M.I., “ex vi” do art.º 67, n.º 2, do C.I.Selo)”.

Assim, é de concluir que não é sindicável de forma autónoma a segunda prestação do Imposto de Selo de 2015.

Nestes termos, verifica-se a exceção de inimpugnabilidade autónoma dos atos objeto do pedido, com a conseqüente a absolvição da Requerida da instância arbitral, nos termos do disposto no artigo 99º n.º 1 e artigo 576º n.º 2 do CPC, aplicável por força do artigo 29º do RJAT, ficando em conseqüência prejudicado o conhecimento do mérito da causa.

O reconhecimento da incompetência do Tribunal Arbitral e da inimpugnabilidade autónoma de uma prestação de Imposto de Selo, inviabiliza a apreciação do mérito da causa.

4. Decisão

Em face do exposto, decide-se reconhecer a incompetência absoluta do tribunal e a inimpugnabilidade autónoma de uma prestação, em consequência absolver a Requerida da instância, com todas as consequências legais.

5. Valor do processo:

De acordo com o disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 3º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor da ação em 5.070,78 €.

6. Custas:

Nos termos do artigo 22º, n.º 4, do RJAT, e da Tabela I anexa ao Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 612,00 €, devidas pela Requerente.

Notifique.

Lisboa, 5 de maio de 2017.

Texto elaborado por computador, nos termos do artigo 138º, n.º 5 do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária, por mim revisto.

O árbitro singular

Suzana Fernandes da Costa