

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 178/2013-T

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS, prédio urbano classificado como “serviços”;
extinção do processo por inutilidade superveniente da lide**

CAAD: Arbitragem Tributária

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Ana Teixeira de Sousa, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. Requerentes

“..., S.A.”, sociedade com sede na rua ..., no Funchal, que se encontra na área de competência geográfica do Serviço de Finanças de Funchal ..., titular do número de identificação fiscal

2. Requerida

Autoridade Tributária e Aduaneira (abreviadamente AT) representada pelos Ex.mos. Juristas da Direcção de Serviços de Consultadoria Jurídica e Contencioso ..., designados por despacho do Director-Geral da referida Autoridade, datado de 2 de Agosto de 2013.

3. Constituição e funcionamento do Tribunal Arbitral

A Requerente supra identificada apresentou no CAAD, no dia 24 de Julho de 2013, um pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária – RJAT).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Ex. mo Senhor Presidente do CAAD

e devidamente notificado às partes, nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º do RJAT.

A signatária, Ana Teixeira de Sousa, foi designada pelo Ex. mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) como árbitro-singular, nomeação que foi aceite por ter considerado não existir qualquer impedimento para o exercício da função.

O Tribunal Arbitral foi, assim, legalmente constituído em 25-09-2013, de que foi lavrada a competente ata, tendo desde logo sido notificada a Requerida para apresentar resposta, no prazo e termos legais e acordado o dia 06-01-2014 para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

Quer a Resposta da AT quer o respectivo processo administrativo foram atempadamente apresentados e juntos ao processo.

A reunião prevista no artigo 18.º do RJAT foi realizada na prevista data de 06-01-2014, tendo comparecido os representantes da Requerente e da Requerida.

O Tribunal determinou que a excepção da incompetência invocada pela Autoridade Tributária seria apreciada a final e concedeu um prazo sucessivo de 15 dias para apresentação de alegações escritas pelas partes.

O Tribunal designou o dia 20 de Março para prolação da decisão arbitral, que foi posteriormente adiado por duas vezes por Despacho do Tribunal de 19-03-2014 e de 23-05-2014 por mais 60 dias.

4. Do pedido e da causa de pedir

“... – ..., S.A.”, ora Requerente, veio, nos termos do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º, alínea b) do nº2 do artigo 5º e nº 1 do artigo 6º, todos do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COM ÁRBITRO SINGULAR com vista à obtenção de pronúncia arbitral sobre a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS) , de 22/03/2013, de que junta cópia sob a designação de documento nº 1, no valor global de € 23.058,57, sobre as parcelas com utilização independente que integram o prédio urbano afecto à actividade hoteleira sito na Rua ..., Lote H5, ..., Algarve, o que fez nos termos e com os fundamentos seguintes:

1. O presente pedido de pronúncia arbitral visa a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo subjacentes aos documentos sumarizados do artigo 2º da petição, que corresponde ao conjunto das liquidações efectuadas pela Autoridade Tributária.
2. As liquidações *sub judice* encontram-se inquinadas por erro sobre os pressupostos de facto e por erro sobre os pressupostos de direito.
3. Nos termos do nº1 do artigo 1º do Código do Imposto do Selo (CIS) em conjugação com a Verba de 28 da TGIS, a qual foi aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, é objecto de tributação em sede deste imposto:
 - 28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*
 - 28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1 %*
 - 28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças – 7,5 %*
4. Decorre, assim, do normativo citado, que a afectação habitacional é pressuposto de incidência do tributo nos casos em que os sujeitos passivos sejam residentes em Portugal, o que é manifestamente o caso.
5. Ora, conforme se afere da caderneta predial urbana que a Requerente junta sob o nº 2, o prédio sobre o qual incidiu o Imposto aqui em causa consiste em “prédio urbano denominado por hotel apartamento”, encontrando-se funcionalmente afecto à actividade hoteleira.
6. Trata-se, efectivamente, do prédio em que se encontra instalado o Hotel ..., conforme pode ser confirmado através do documento que junta sob a designação de documento nº 4, isto é, a aprovação, por parte da Direcção Geral do Turismo do projecto “Hotel-Apartamento ...”, considerando que se destina a fins turísticos.
7. Ora, explicita a Verba nº28 do Código do Imposto do Selo que a obrigação jurídico-fiscal ocorre apenas:

- a. Nos prédios com afectação habitacional, ou
 - b. Independentemente do tipo de afectação, quando os prédios tenham como sujeitos passivos, pessoas residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, com excepção apenas quando os sujeitos passivos são pessoas singulares, caso em que não se aplica esta situação prevista na Verba 28.2 da TGIS.
8. Toda a teologia desta nova norma, vertida expressamente no discurso do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais extraído do Diário da República, I Série, nº 9/XII/2, de 2012.10.11, pág. 31-32 demonstra que o objectivo desta nova norma foi o de tributar as habitações de maior valor patrimonial, numa lógica de reforço da equidade fiscal.
 9. Resulta de todo o exposto que a obrigação fiscal de pagamento do Imposto do Selo ocorre apenas – no caso dos sujeitos passivos residentes – nos prédios que tenham “afectação habitacional”.
 10. Sendo que, nem o Código do Imposto de Selo nem o Código do IMI, subsidiariamente aplicável por virtude do nº 2 do artigo 67º do CIS, contêm uma definição própria de “prédio de afectação habitacional”, devendo pois esta afectação depender de uma abordagem funcional bem como ser interpretada à luz do princípio da substância sob a forma.
 11. Não sendo a afectação do prédio em causa, manifesta e comprovadamente habitacional, não poderia ter sido liquidado imposto, pelo que a Autoridade Tributária e Aduaneira incorreu, inequivocamente, em erro sobre os pressupostos de facto.
 12. Relativamente ao erro sobre os pressupostos de Direito afirma a Requerente
 13. O valor patrimonial tributário inscrito na matriz nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) não é superior a 1.000.000.
 14. Conforme resulta da verba 28 do CIS, o mesmo incide sobre prédios cujo valor patrimonial tributários constante da matriz, nos termos do Código do IMI seja igual ou superior a € 1.000.000.

15. No caso em apreço encontramos, conforme resulta do documento nº 2 perante um prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente.
16. Nos termos do nº 3 do artigo 12º do Código do IMI “Cada andar ou parte de prédio susceptível de utilização independente é considerado separadamente na inscrição matricial, a qual discrimina também o respectivo valor patrimonial tributário.”
17. Ora, da análise do acervo legal aqui em causa não resulta qualquer disposição legal que faça corresponder o valor patrimonial tributário de um prédio composto por várias fracções independentes à soma das respectivas partes.
18. Ora, o IMI é liquidado em relação a cada parte susceptível de utilização independente e tendo em conta o respectivo valor patrimonial tributário.
19. Pelo que a ficção da existência de um valor patrimonial tributário correspondente à soma dos valores patrimoniais tributários das diversas partes susceptíveis de utilização independente não encontra suporte quer na letra, quer no espírito da lei.
20. Acresce ainda que a liquidação controvertida corresponde a uma situação de duplicação de colecta.
21. Ou seja, o facto tributário para as liquidações do Imposto do Selo que foram emitidos no ano de 2012, verificou-se, nesta ordem de raciocínio, em 31 de Outubro de 2012.
22. Para as liquidações de Imposto de Selo que foram recebidas em 2013 os factos tributários ocorreram também no ano fiscal de 2012, que junta sob a designação de documento nº 6
23. Nesta conformidade, para o mesmo período de tempo – ano fiscal de 2012 – foram exigidas duas liquidações da mesma natureza – ambas respeitantes à Verba 28.1 da TGIS, referentes ao mesmo imóvel -, sem prejuízo de ter existido uma redução da taxa a aplicar para as liquidações emitidas em 2012.
24. A Autoridade Tributária e Aduaneira cobrou duas vezes o mesmo imposto, ou seja, o Imposto do Selo por referência à Verba 28, referente ao mesmo período do tempo e ao mesmo imóvel.
25. O Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (A.T.), notificado a 26 Julho de 2013, de pedido de pronúncia arbitral deduzido por “...- ..., S.A.,” sediada

no concelho de Funchal, em que impugna o conjunto de liquidações do imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral relacionadas no artigo 2º da petição, no valor global de € 23.058,57 sobre as parcelas com utilização independente que integram o prédio urbano funcionalmente afecto à actividade hoteleira, localizado na Região Autónoma da Madeira, veio, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos. 2º, nº 1, alínea a), e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que contém o chamado Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), apresentar a seguinte Resposta.

26. A título de questão prévia alegou a incompetência do Tribunal Arbitral para conhecer do pedido deduzido por “...- ..., S.A”.
27. Nos termos do artigo 4, nº 1, do RJAT a vinculação da A.T. a jurisdição dos tribunais arbitrais depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece designadamente o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.
28. O artigo 1, nº1, do Decreto-Lei nº 18/2005, de 18 Janeiro, transferiu para a Região Autónoma da Madeira as atribuições e competências que, no âmbito da Direcção de Finanças da Madeira, vinham sendo exercidas no território da Região pelo Governo da República.
29. Completando esse nº1, o nº2 estabeleceria competir ao Governo Regional da Região Autónoma da Madeira exercer a plenitude das competências previstas na Constituição e na lei exercidas na Região pelo Governo da República.
30. Cabe, assim, à Região Autónoma da Madeira administrar as suas receitas tributárias próprias.
31. Nos termos do artigo 21º, nº 1, da Lei da Orgânica nº 1/2007, de 19 de Fevereiro (Lei das Finanças das Regiões Autónomas, é receita das Regiões Autónomas o imposto de selo devido pelos sujeitos passivos referidos no artº1, nº2, do Código do Imposto de Selo, que dispuserem de sede, direcção efectiva, estabelecimento estável ou domicílio nas Regiões Autónomas.
32. Ora o Governo Regional da Região Autónoma da Madeira não se vinculou até agora ao RJAT.

33. A título de questão de fundo, alegou a Autoridade Tributária que, resulta das normas legais em causa, nomeadamente o artigo 2º nº 4 do CIS que são sujeitos passivos de imposto os sujeitos passivos de IMI, nos termos do artigo 8º do CIMI.
34. O artigo 3º, nº3, alínea u) do CIMI determina que é igualmente sobre os sujeitos passivos referidos no artigo 8º do CIMI que recai o encargo do IS.
35. O facto tributário do imposto de selo da verba 28.1 consiste na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (C.I.M.I.) seja igual ou superior a € 1.000.000,00.
36. O valor patrimonial relevante para efeitos da incidência do imposto é, assim, o valor patrimonial total do prédio urbano e não o valor patrimonial de cada uma das partes que o compõem, ainda quando susceptíveis de utilização independente.
37. O facto de o prédio estar afecto à exploração hoteleira não tem, assim, relevância para efeitos da aplicação da verba 28.1.
38. Não se vislumbra, assim, como a liquidação de IMI impugnada possa ter violado o teor literal da verba 28.1 da Tabela Geral.
39. No presente caso, o valor patrimonial tributário de que depende a incidência do imposto de selo da verba 28.1 da Tabela Geral tinha de ser, como foi, o valor patrimonial global do prédio e não o de cada uma das suas partes independentes.
40. O facto de o IMI ter sido apurado em função do valor patrimonial tributário de cada parte de prédio com utilização económica independente não afecta igualmente a aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral.
41. 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.
42. Na verdade, a propriedade horizontal e a propriedade vertical são institutos jurídicos diferenciados.
43. A constituição da propriedade horizontal implica, de facto, uma mera alteração jurídica do prédio, não havendo uma nova avaliação (Ofício-circulado nº40.025, de 11 de Agosto de 2000, da Direcção de Serviços de Contribuição Autárquica, D.S.C.A.).

44. O legislador pode submeter a um enquadramento jurídico tributário distinto, logo, discriminatório, os prédios em regimes de propriedade horizontal e vertical, sem que essa discriminação deva ser considerada necessariamente arbitrária.
45. Também não houve duplicação de colecta, relevando para efeito o ano a que o imposto se reporta.
46. Existe uma sucessão de factos tributários – a propriedade do prédio a 20 de Outubro de 2012 a 31 de Dezembro de 2012 e não uma identidade de facto tributário.

5. Desenvolvimento subsequente do processo

47. A Requerente veio posteriormente solicitar a junção ao processo de 7 documentos de pagamento correspondentes à segunda prestação do Imposto de Selo subjacente às liquidações cuja anulação peticiona, liquidações com data de 23 de Março de 2013.
48. Em 11 de Novembro de 2013, notificada da dita resposta apresentada pela Requerida nos autos acima referenciados, a Requerente veio solicitar apresentação de resposta à excepção apresentada pela Requerida, em que peticionou a absolvição da instância com base na incompetência do Tribunal Arbitral.
49. Na verdade, considera esta que a Requerente impugna “o conjunto de liquidações do Imposto do Selo da verba 28.1 ta Tabela Geral relacionadas no artº2 da petição no valor global de € 23.058,57, sobre as parcelas com utilização independente que integram o prédio urbano funcionalmente afecto à actividade hoteleira localizado na Região Autónoma da Madeira”.
50. O imóvel em causa, sobre cujas partes ou divisões independentes incidiu o Imposto do Selo, não se situa, porém, ao contrário do alegado pela Requerida, na Região Autónoma da Madeira.
51. Conforme resulta dos documentos que a Requerente juntou ao processo, nomeadamente das liquidações *sob judice*, trata-se de um hotel localizado no município da Quarteira, concelho de Loulé, no distrito de Faro.
52. A Requerente concede que o Governo da Região Autónoma da Madeira não se vinculou ao RJAT.

53. A Requerida cita, para suportar a sua posição, que nos termos do “art 21 n.º 1 da Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas) é receita das Regiões Autónomas o imposto de selo devido pelos sujeitos passivos referidos no art.º 1, n.º 2 do Código do Imposto do Selo, que dispuserem de sede, direcção efectiva, estabelecimento estável ou domicílio nas Regiões Autónomas”.

54. O artigo 21.º da lei das Finanças das Regiões Autónomas dispunha, à data da interposição do presente pedido, o seguinte:

Imposto do selo

1 - Constitui receita de cada Região Autónoma o imposto do selo devido por sujeitos passivos referidos no n.º 1 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo que:

- a) Disponham de sede, direcção efectiva, estabelecimento estável ou domicílio fiscal nas Regiões Autónomas;*
- b) Disponham de sede ou direcção efectiva em território nacional e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente, sem personalidade jurídica própria nas Regiões Autónomas.*

2 - Nas situações referidas no número anterior, as receitas de cada Região Autónoma são determinadas, com as necessárias adaptações, nos termos das regras da territorialidade previstas nos n.os 1 e 2 do artigo 4.º do Código do Imposto do Selo, relativamente aos factos tributários ocorridos nessas Regiões, devendo os sujeitos passivos proceder à discriminação nas respectivas guias do imposto devido.

.....

55. Ora o sujeito passivo do Imposto de Selo liquidado ao abrigo da Verba 28.1 do CIS não é o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 2.º do CIS.

56. O CIS refere no n.º 4 do seu artigo 2.º que “*Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral são sujeitos passivos de imposto os referidos no artigo 8.º do CIMP*”.

57. A Requerente reforça esta sua tese, com base numa interpretação correctiva do n.º 2 do artigo 21.º da Lei das Finanças Regionais que dispõe que: “*Nas situações referidas no número anterior as receitas de cada região autónoma são*

- determinadas, com as necessárias adaptações, nos termos das regras de territorialidade previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do Código do Imposto de Selo, relativamente aos factos tributários ocorridos nessas regiões”.*
58. Sendo que haverá depois que conjugar o n.º 2 do artigo 21.º da Lei das Finanças Regionais com o n.º 6 do artigo 4.º do Código do Imposto de Selo que estatuí “6 - *Nas situações previstas na verba n.º 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português*” tendo este n.º 6 sido aditado pela Lei 55-A/2012, de 29/10.
59. Dada aplicação do princípio da Lex Rei Sitae em matéria da verba 28 do CIS e estando o prédio, ao contrário do alegado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, claramente situado em território português, ainda que se considerasse a situação sob *judice* subsumível no n.º 1 do artigo 21.º da Lei das Finanças Regionais, em que não se concede, também assim o Imposto do Selo não poderia ser considerado receita da Região Autónoma da Madeira.
60. Finalmente, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março a Direcção Geral dos Impostos (actual Autoridade Tributária) vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes pertença.
61. Ora, a administração dos impostos diz respeito ao respectivo lançamento, liquidação e cobrança (neste sentido pronuncia-se José Casalta Nabais, em Direito Fiscal, Amedina, 2.ª, Edição, 2003, p.248).
62. É inequívoco que os actos de liquidação cuja legalidade se discute não contém assinatura, mas contém, não obstante, a vinheta da Autoridade Tributária e Aduaneira no canto superior esquerdo.
63. Motivo pelo qual parece indiscutível que foi a Autoridade Tributária e Aduaneira que cobrou o Imposto em causa.
64. No dia 3 de Maio de 2014 a Requerente entregou junto do Tribunal um pedido de extinção do processo por inutilidade superveniente da lide, juntando ao processo os actos de liquidação e demonstração de acerto de contas que revogam totalmente os actos cuja declaração de ilegalidade constitui objecto do pedido de constituição de tribunal arbitral.

65. No dia 23 de Maio a Autoridade Tributária solicitou ao Tribunal a junção ao processo de Despacho da Direcção de Finanças de Faro que informa que “ *no dia 25/02/2014 foi proferido indevidamente despacho de arquivamento no processo de reclamação graciosa dado terem sido analisadas as liquidações de imposto de selo verba 28.1 referente ao ano de 2012 efectuadas nos termos do nº 2 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10 as quais, á data do despacho, já se encontravam oficiosamente anuladas, quando o objecto da reclamação visava as liquidações de imposto de selo verba 28.1 efectuadas nos termos do nº 1 do artigo 6º da referida lei, que tinham por base os elementos constantes da matriz à data de 31/10/2011.*”

II. FACTOS PROVADOS

Para efeitos da decisão foram considerados como relevantes e provados os seguintes factos:

66. A Requerente é uma sociedade denominada “... –, S.A.”, sociedade com sede na rua ..., no Funchal, que se encontra na área de competência geográfica do Serviço de Finanças de Funchal ..., titular do número de identificação fiscal
67. A sociedade é proprietária de um edifício afecto à actividade hoteleira sito na Rua ..., Lote H5, ..., Algarve.
68. Trata-se do edifício em que se encontra instalado o Hotel ... com a aprovação, por parte da Direcção Geral do Turismo do projecto “Hotel-Apartamento ...”, considerando que se destina a fins turísticos.
69. O edifício integra um conjunto de andares ou divisões com utilização independente, em número de 142, com um valor patrimonial total de € 2.612.445,23.
70. Cada um destes andares ou divisão com utilização independente tem uma identificação própria na matriz e um valor patrimonial unitário distinto.
71. Em 1 de Abril de 2013 a Requerente foi notificada da AVALIAÇÃO GERAL efectuada aos vários andares ou divisões independentes que compõem o edifício identificado, tendo sido atribuído a cada um deles um valor patrimonial tributário apurado nos termos do artigo 38º do CIMI e do artigo 15º-D do Decreto-Lei 287/2003, de 12 de Novembro.

72. A afectação atribuída ao edifício, nos termos da AVALIAÇÃO GERAL foi a de “serviços”.
73. A avaliação foi notificada pela Autoridade Tributária e Aduaneira do Ministério das Finanças.
74. O Imposto de Selo referente à verba 28.1 da tabela Geral do Imposto de Selo, do ano de 2012, objecto da presente impugnação, foi liquidado em 22-03-2013, pela Autoridade Tributária e Aduaneira, à taxa de 1% e notificado à Requerente em Março de 2013, primeiro numa prestação única e posteriormente em duas prestações.
75. Em 07-11-2012 a Autoridade Tributária e Aduaneira tinha liquidado Imposto de Selo, ao abrigo do artigo 6º nº 1 da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, correspondente ao ano de 2012 e à verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto de Selo sobre as parcelas, divisões ou andares com utilização independente, utilizando nessa liquidação como base tributável o valor patrimonial tributário identificado no nº 1 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012.

III. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão, não existem fatos que devam considerar-se como não provados.

IV. DO SANEAMENTO E DA EXCEÇÃO DILATÓRIA DA INCOMPETÊNCIA

76. O Tribunal foi regularmente constituído.
77. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e a Requerentes e
Requerida estiveram legalmente representados.
78. Da determinação da natureza e tipo de acto que é objecto do processo decorre, em primeira linha, o conhecimento das excepções nomeadamente a da incompetência ou erro na forma do processo.
79. Face à excepção da incompetência do Tribunal alegada pela Requerida, o Tribunal entende dever conhecer em primeira da sua própria competência.

80. A incompetência absoluta pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada oficiosamente pelo tribunal em qualquer estado do processo, enquanto não houver sentença com trânsito em julgado proferida sobre o fundo da causa.
81. Correspondendo a incompetência a uma situação denexo negativo que decorre da circunstância de os critérios determinativos da competência de uma dada espécie de tribunais não lhe atribuírem a medida de jurisdição suficiente para o efeito.
82. Desta forma, a infracção das regras de competência em razão da matéria determina a incompetência absoluta do tribunal, a qual é de ordem pública e o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria, pelo que importa, antes de mais, proceder à sua apreciação.
83. Tendo sido suscitada a questão de incompetência (absoluta) do tribunal, há que apreciar esta desde logo, pois, tratando-se de excepção dilatória (actual artigo 577.º do CPC, ex vi arts. 2.º CPPT e 29.º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20/01), obsta a que o tribunal conheça do mérito da causa (art. 576.º, 2, CPC) e dá lugar à absolvição da instância (actual artigo 99.º do CPC).
84. A orientação geral do RJAT, tal como consta do preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, é a de promover a arbitragem tributária como um meio alternativo de resolução de conflitos na fiscalidade, o que depois é corroborado pelo art. 1º do articulado do mesmo RJAT: "O presente decreto-lei disciplina a arbitragem como meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária".
85. Depois, o artigo 2º do RJAT cuida de especificar, no plano objectivo, a competência dos tribunais arbitrais tributários, numa formulação que, entretanto, foi alterada pela Lei nº 64-A/2011, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2012), nele se dispendo o seguinte:

Artigo 2º

Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A 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;

86. Contudo, a efectividade dos tribunais arbitrais tributários, a estar inovatoriamente consagrados no Direito Português através do RJAT, não se apresenta auto-suficiente, uma vez que a mesma fica a depender da aprovação de uma portaria de vinculação:

Artigo 4.º

Vinculação e funcionamento

1 — A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça, que estabelece, designadamente, o tipo e o valor máximo dos litígios abrangidos.

87. Ora, a Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, teve a seu cargo a definição do âmbito de aplicação do tribunal arbitral tributário, nos seguintes termos:

Artigo 1.º

Vinculação ao CAAD

Pela presente portaria vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam, nos termos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública:

a) A Direcção-Geral dos Impostos (DGCI); e

b) A Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC).

88. Tendo a DGCI e a DGAIEC sido entretanto fundidas numa única entidade, a Autoridade Tributária ou AT.

89. Feito o enquadramento jurídico-normativo da intervenção do tribunal arbitral tributário, a pergunta que cumpre dar resposta é a de saber se o tribunal arbitral tem competência para decidir sobre a legalidade do conjunto de liquidações do Imposto do Selo da verba 28.1 ta Tabela Geral relacionadas no artº2 da petição, no valor global de € 23.058,57, sobre as parcelas com utilização independente que integram

- o prédio urbano funcionalmente afecto à actividade hoteleira, propriedade de um sujeito passivo com sede na Região Autónoma da Madeira e localizado o prédio no Continente e não na Região Autónoma da Madeira como, certamente por lapso, a Autoridade Tributária entendeu).
90. Ora, por um lado, o serviço regional fiscal madeirense – a Direção - Regional dos Assuntos Fiscais - não está enunciado na Portaria nº 112-A/2011, nem sequer o poderia estar implicitamente, pois que integra uma realidade jurídico-pública diversa do Estado, que é a Região Autónoma da Madeira.
 91. Por outro lado, percebe-se bem que os termos da definição dos serviços que ficam vinculados à competência dos tribunais arbitrais tributários têm uma natureza taxativa, dependendo sempre de uma decisão expressa e explícita a esse respeito, entendimento reforçado pela alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, ao aditar "o tipo e o valor máximo" dos litígios em causa.
 92. Contudo, entendemos não ser este o ponto determinante para excluir a competência do tribunal arbitral no presente caso.
 93. Efectivamente, a Lei nº 55-A/2012, que veio sujeitas a Imposto de Selo os prédios nas condições supra descritas, estabelece um conjunto de excepções à regra geral de sujeição a IS, incluindo determinação do sujeito passivo, facto tributário, determinação do valor tributável, liquidação do imposto, que são relevantes e remetem o mesmo para um imposto que está no perímetro da competência da Autoridade Tributária, estando o prédio em causa localizado em Portugal Continental.
 94. Desde logo, o sujeito passivo do Imposto de Selo liquidado ao abrigo da Verba 28.1 do CIS não é o sujeito passivo referido no nº 1 do artigo 2º do CIS.
 95. O CIS refere no nº 4 do seu artigo 2º que “Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral são sujeitos passivos de imposto os referidos no artigo 8º do CIMI”.
 96. O nº 3 do artigo 3º do CIS refere que o encargo do imposto incide sobre o sujeito passivo referido no nº 4 do artigo 2º do CIS.
 97. O artigo 4º, referente a “Territorialidade”, considera que nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral o IS é devido sempre que os prédios estejam localizados em território português.

98. Conjugando o disposto no CIS com a Lei das Finanças Regionais vigente à data dos factos, dispunha o n.º 1 da artigo 21.º n.º 1 da Lei Orgânica n.º 1/2007, de 19 Fevereiro (Lei de Finanças das Regiões Autónomas) que é receita das Regiões Autónomas o imposto de selo devido pelos sujeitos passivos referidos no art.º 1, n.º 2 do Código do Imposto do Selo, que dispuserem de sede, direcção efectiva, estabelecimento estável ou domicílio nas Regiões Autónomas”.
99. Sendo que o n.º 2 do artigo 21.º da mesma Lei das Finanças Regionais clarificava a regra de competência territorial prevista no n.º 1 dispondo que : “ *Nas situações referidas no número anterior as receitas de cada região autónoma são necessárias adaptações, nos termos das regras de territorialidade previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 4.º do Código do Imposto de Selo, relativamente aos factos tributários ocorridos nessas regiões*”.
100. Finalmente, nos termos da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março a Direcção Geral dos Impostos (actual Autoridade Tributária) vinculou-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que tenham por objecto a apreciação de pretensões relativas a impostos cuja administração lhes pertença.
101. De acordo com a jurisprudência arbitral firmada nas decisões arbitrais n.º 8/2011-T, n.º 19/2011-T, n.º 2/2012-T, n.º 24/2011-T, n.º 10/2011-T, n.º 4/2012-T, n.º 5/2012-T, n.º 23/2012- T, n.º 54/2012-T, n.º 54/2012-T, n.º 39/2012-T, n.º 82/2012-T, n.º 98/2012-T, n.º 87/2012-T, n.º 88/2012-T, e n.º 94/2012-T1, a administração do imposto é cometida à entidade legalmente competente para apreciar graciosamente o ato e proceder à liquidação do imposto.
102. Como frisa José Casalta Nabais (Direito Fiscal, 4ª ed., Almedina, Coimbra, 2006, p. 40), “Pela liquidação (...) determina-se a colecta aplicando a taxa à matéria colectável, colecta que vem a coincidir com o imposto a pagar...”, fazendo esta parte do “...chamado procedimento fiscal, isto é, a sequência funcional de actos conducentes à identificação do sujeito passivo e à determinação do montante do imposto a pagar”.
103. O artigo 23.º n.º7 do CIS determina: “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 CIMI”.
104. E, nos termos do artigo 113º do CIMI, este imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção Geral dos Impostos (hoje integrada na Autoridade tributária e Aduaneira).
105. O artigo 18º da Lei Geral Tributária, relativo aos sujeitos da relação tributária, dispõe que o sujeito activo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer directamente quer através de representante.
106. O nº 2do mesmo artigo estabelece que, quando o sujeito activo da relação tributária não for o Estado, todos os documentos emitidos pela administração tributária mencionarão a denominação do sujeito activo.
107. As liquidações controvertidas e objecto da presente impugnação contêm efectivamente a vinheta da Autoridade Tributária.
108. Foi também junto da Autoridade Tributária – Direcção de Finanças de Faro – que foi apresentada pela Requerente Reclamação Graciosa das liquidações do Imposto de Selo ao abrigo da verba 28.1 efectuadas nos termos do nº 1 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, segundo o documento junto ao processo pela Autoridade Tributária no dia 23 de Maio de 2014, Reclamação que foi aceite pela Direcção de Finanças de Faro.
109. Sinteticamente podemos então referir que o disposto no CIS, na redacção dada pela Lei nº 55-A/2012, quer no artigo 4º, nº 6 (“Nas situações previstas na verba 28 da Tabela Geral, o imposto é devido sempre que os prédios estejam situados em território português”), quer no artigo 23º, nº 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 CIMI”), conjugados com o artigo 1º do CIMI, consideram o prédio em si como o facto tributário.

110. Desencadeando um processo de liquidação e cobrança da Verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo pela Autoridade Tributária, que se qualifica e actua como entidade responsável pela administração do imposto e credor tributário no caso de prédios situados em Portugal.
111. Pelo que conclui o tribunal da sua competência na medida em que se discute a legalidade de um imposto cuja administração se encontra no domínio da Autoridade Tributária e Aduaneira, a qual se vinculou à jurisdição dos Tribunais Arbitrais.

V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

112. Analisado e concluído pelo mérito do pedido, cabe ao Tribunal Arbitral constituído decidir sobre a ilegalidade dos actos tributários de liquidação de Imposto do Selo ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral de Imposto do Selo (TGIS), de 22/03/2013, de que a Requerente juntou cópia sob a designação de documento nº 1, no valor global de € 23.058,57.
113. Ora, para efeito da decisão do tribunal há a considerar o seguinte:
- a. No dia 3 de Maio de 2014 a Requerente entregou junto do Tribunal um pedido de extinção do processo por inutilidade superveniente da lide, juntando ao processo os actos de liquidação e demonstração de acerto de contas que revogam totalmente os actos cuja declaração de ilegalidade constitui objecto do pedido de constituição de tribunal arbitral.
 - b. No dia 23 de Maio a Autoridade Tributária solicitou ao Tribunal a junção ao processo de Despacho da Direcção de Finanças de Faro que informa que “no dia 25/02/2014 foi proferido indevidamente despacho de arquivamento no processo de reclamação graciosa dado terem sido analisadas as liquidações de imposto de selo verba 28.1 referente ao ano de 2012 efectuadas nos termos do nº 2 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10 as quais, à data do despacho, já se encontravam officiosamente anuladas, quando o objecto da reclamação visava as liquidações de imposto de selo verba 28.1 efectuadas nos termos do nº 1 do artigo 6º da referida lei, que tinham por base os elementos constantes da matriz à data de 31/10/2011.”

114. Ora, a anulação das notas de liquidação do Imposto de Selo ao abrigo da Verba 28 da Tabela Geral, identificadas como Documento 1 e juntas ao processo, revogam a liquidação anterior.
115. O acto tributário pode ser revogado, total ou parcialmente pela Autoridade Tributária, no interesse do contribuinte, no prazo de 4 anos a contar da liquidação do imposto (artigo 78º da LGT e artigo 115º do CIMI aplicável por remissão do artigo 49º nº3 do Código do Imposto de Selo).
116. Tal como Freitas do Amaral. Direito Administrativo, ed. de 1989, Vol. III, pág. 351, a define, a “revogação” é o acto administrativo que se destina a extinguir os efeitos de outro acto administrativo anterior.
117. «Pertencendo a revogação à categoria dos denominados actos secundários ou actos sobre actos, necessariamente que os seus efeitos jurídicos recaem sobre um acto anteriormente praticado, sendo inconcebível a sua prática desligada desse acto pré-existente.
118. «Do que vem dito, resulta claramente que a AT podia, como implicitamente o fez, alterar o acto anterior.
119. «Ao fazê-lo, praticou um acto revogatório implícito, ou seja, um acto administrativo que, não declarando expressamente suprimir os efeitos de acto anterior, produz na realidade consequências jurídicas que, sendo incompatíveis com os efeitos produzidos pelo acto anterior de liquidação adicional, conduzem à eliminação destes.
120. «Com o acto impugnado, foi estabelecida uma nova regulamentação material sobre situação já regulada por acto anterior, ou seja, resulta uma incompatibilidade implícita entre a nova regulamentação e os efeitos do acto anterior.”
121. A revogação implícita é admitida pela doutrina (Vd. Sérvulo Correia, Direito Administrativo, pág. 473, José Robin de Andrade, A Revogação dos Actos Administrativos, 2ª ed. pág. 37e ss, 61 e 345),
122. «Por outro lado, a revogação implícita tem sido pacificamente reconhecida pela jurisprudência do STA, remontadamente já aos Acs. da 1ª Secção de 11/10/1979, Ads 217-1 e de 15/1/1981, Ads 232-427, considerando aquele Tribunal

Supremo indispensável à qualificação de um acto como revogatório, não a declaração expressa de revogação, mas apenas a contradição, entre o conteúdo do acto em questão e os efeitos decorrentes do acto.

VI. DECISÃO

Por todo o exposto, considera-se que os actos de liquidação cuja legalidade se vem discutir no seio do presente processo se encontram implicitamente revogados, ocorrendo causa de inutilidade superveniente da presente lide, geradora da extinção da respectiva instância, ao abrigo da alínea e) do artigo 277º do Código do Processo Civil.

Nos termos do artigo 536º do Código do Processo Civil, especificamente o seu nº 3, considera-se que: *“Nos restantes casos de extinção da instância por impossibilidade ou inutilidade superveniente da lide, a responsabilidade pelas custas fica a cargo do autor ou requerente, salvo se tal impossibilidade ou inutilidade for imputável ao réu ou requerido, caso em que é este o responsável pela totalidade das custas.”*

O nº 4 dispõe que - *Considera-se, designadamente, que é imputável ao réu ou requerido a inutilidade superveniente da lide quando esta decorra da satisfação voluntária, por parte deste, da pretensão do autor ou requerente, fora dos casos previstos no n.º 2 do artigo anterior e salvo se, em caso de acordo, as partes acordem a repartição das custas.*

De harmonia com o disposto no artigo 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 23.058,57 (vinte e três mil, cinquenta e oito euros e cinquenta e sete cêntimos).

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1. 224,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar integralmente pela Requerida, pelas razões acima expostas, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 28 de Julho de 2014

O Árbitro

Ana Teixeira de Sousa

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º, do Código de Processo Civil, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, redigido segundo a grafia do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 e ratificado pelo Decreto do Presidente da República n.º 43/91, ambos de 23 de Agosto.