

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 205/2013-T

Tema: Imposto de Selo - Verba n.º 28 da TGIS

Decisão Arbitral

I – Relatório

1. No dia 29.08.2013 a Requerente, A..., contribuinte ..., com sede na ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do art. 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à:

(i) Anulação da liquidação de imposto de selo n.º ... de 22.02.2013, referente ao ano de 2012 com fundamento na sua ilegalidade;

(ii) Condenação da Requerida a devolver à Requerente o tributo pago, acrescido de juros indemnizatórios, a computar entre a data do pagamento da quantia exequenda e a emissão da correspondente nota de crédito a favor da Requerente nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmº. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1 do art. 6.º do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o Dr. Marcolino Pisão Pedreiro, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 29.10.2013.

3. A reunião prevista no artigo 18º do RJAT teve lugar no dia 5.02.2014 de 2014, pelas 15 horas.

4. A Requerente formulou um pedido de pronúncia de decisão arbitral quanto à liquidação de imposto de selo nº ...de 22.02.2013, referente ao ano de 2012, com fundamento na sua ilegalidade.

5. Invocou como causa de pedir a não aplicabilidade ao caso da verba nº 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro, e ainda a dupla tributação do mesmo imposto relativamente ao mesmo ano decorrente da cumulação com a tributação prevista no regime transitório previsto no art. 6º, nº 2, al. f), i), do mesmo diploma.

6. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou este pedido, defendendo-se por impugnação e por exceção:

- Por exceção, invocando a caducidade do direito de ação e a incompetência do Tribunal Arbitral.

- Por impugnação, considerando não haver razões para se considerar a liquidação em causa ilegal.

A Requerida, impugnou, ainda, o valor da causa.

7. As posições de Requerente e requerida não foram alteradas nas alegações escritas, posteriormente apresentadas.

II – A matéria de facto relevante

8. O Tribunal Considera provados os seguintes factos:

1. A Requerente A... era, em 31.10.2012, titular inscrita na matriz do prédio sito na ..., freguesia de ..., concelho de ..., inscrito na matriz sob o artigo ..., da referida freguesia.
2. Em 22.03.2013, a Requerida efetuou a esta Requerente a liquidação de imposto de selo nº ..., referente a este imóvel, com base na verba 28.1 da Tabela Geral do imposto de selo e referente ao ano de 2012, à taxa de 1,00 %, determinando-se a coleta de 26.822,80 €, devendo a 1ª prestação no valor de 8.940,94€, ser paga até ao final do mês de abril do mesmo ano, conforme notificação efetuada à Requerente.
3. Em 17.11.2012, a Requerida havia efetuado à Requerente a liquidação de imposto de selo nº ..., respeitante ao mesmo imóvel ao abrigo do artº 6º/1/F/I, no valor de 13.411,40 €.
4. Consta da caderneta predial urbana emitida pelo Serviço de Finanças ..., que se trata dum prédio em propriedade total sem andares nem divisões suscetíveis de utilização independente com afetação de habitação, inscrito na matriz em 2009 mas também com inscrição antes de 1951.
5. Consta, também, da matriz, modelo 1 de IMI entregue em 23.10.2008 e ficha de avaliação nº ..., avaliada em 20.12.2008.
6. Consta, ainda, da mesma caderneta predial que o prédio se encontra descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob os nºs ... e que tem como titular a Requerente.
7. A Câmara Municipal de ... emitiu, em 7.07.2009, o Alvará de loteamento nº ..., referente ao processo municipal nº ..., em nome de B..., na qualidade de gestora do ...- Fundo de Investimento Imobiliário Fechado, que incidiu sobre os prédio urbanos inscritos na matriz sob os artigos números ..., da freguesia de ..., Concelho de ..., que foram anexados num prédio único inscrito na matriz sob o art. ... e que é o prédio a que respeita a liquidação objeto do presente processo, tendo a operação de loteamento sido aprovada pela Câmara Municipal de ..., em ..., através da deliberação nº
8. Ainda de acordo com a mesma deliberação, a operação de loteamento a que respeita o alvará diz respeito à constituição de um lote único por emparcelamento dos

- prédios anteriormente inscritos sob os artigos ..., destinando-se o lote a um estabelecimento hoteleiro, ficando o prédio resultante do loteamento inscrito na matriz sob o artigo nº ... da freguesia de
9. Foi também aprovado pela Câmara Municipal de .., em ..., através da deliberação nº ..., pedido de licenciamento de obra de edificação –alteração- projeto de arquitetura, respeitante ao imóvel resultante do emparcelamento.
 10. Em ..., foi concedida utilidade turística a título prévio ao Hotel a edificar no imóvel, através do despacho do Secretário de Estado do Turismo.
 11. Através do alvará de obras de alteração nº ..., elaborado em 22.05.2012, foram aprovadas obras de alteração relativamente ao mesmo imóvel pela Câmara Municipal de
 12. O prédio resultante do emparcelamento não se encontra, nem nunca se encontrou, apto para habitação.
 13. O prédio apenas tem paredes, não tendo andares nem telhado.
 14. No ano de 2012 iniciaram-se no imóvel obras de edificação.

Inexistem factos não provados com interesse para a decisão da causa.

A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se, por um lado, nos documentos juntos pela Requerente e não impugnados pela requerida (n.ºs 1 a 10º e 12º da matéria de facto), das posições tomadas pela requerida sobre os factos alegados pela requerente e ainda consideração conjunta e global de todos os documentos e das posições expressas pelas partes.

A requerida, não negou a realidade dos factos invocados pela Requerente (na sua quase totalidade suportada por documentos), manifestando a sua discordância, não relativamente aos factos alegados pela Requerente, mas no respeitante à aplicação do direito aos factos, por entender que a circunstância de constar na matriz predial que o prédio se encontra afeto a habitação e não a serviços, implica a aplicação da norma de incidência da Verba nº 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo.

III – O Direito aplicável

9. A primeira questão a resolver é a exceção de incompetência do Tribunal arbitral suscitada pela Requerida, por entender que, dos termos delineados no pedido arbitral, a pronúncia do Tribunal Arbitral implicar a prática de um ato inserido no âmbito do poder administrativo da Administração Tributária e Aduaneira: uma alteração na matriz predial urbana do prédio em causa, consistente na alteração da afetação dela constante.

Ainda segundo a Requerida, tal consistiria numa flagrante violação do princípio da separação de poderes.

Entendemos que não assiste razão à Requerida.

A decisão a proferir pelo Tribunal Arbitral não implica qualquer decisão sobre a manutenção ou alteração da matriz predial, mas, como adiante veremos, apenas a apreciação da prova produzida e a aplicação das regras de direito probatório material, em especial, no que diz respeito ao alcance da força probatória da mesma.

O pedido formulado consiste na declaração de ilegalidade e conseqüente anulação da liquidação, matéria inequivocamente da competência do Tribunal Arbitral, nos termos do art. 2º, nº 1, al. a), do RJAT e do art. 2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Julga-se, assim, improcedente a exceção de incompetência do Tribunal Arbitral suscitada pela Requerida.

10. A segunda questão a resolver prende-se com a exceção de caducidade do direito de ação invocado pela Requerida.

Invoca a Requerida que o termo do prazo para o pagamento era Abril de 2013 e que tendo o pedido de pronúncia arbitral sido deduzido em 29.08.2013, havia já decorrido o prazo de 90 dias previsto no art. 10º, nº 1 do RJAT, conjugado com o art. 102º, nº 1, al. a) do CPPT verificando-se a exceção dilatória prevista na al. h) do art. 89º do CPTA, aplicável por força da al. c) do art. 29º do RJAT.

No entanto, há que observar que, nos termos do art. 20º, nº 1 do Código de Procedimento e Processo Tributário, aplicável por força do art. 29º, nº 1, al. a) do RJAT, o prazo para a impugnação judicial conta-se nos termos do art. 279º do Código Civil. Ora,

nos termos da al. e) deste preceito legal, o prazo que termine em férias judiciais transfere-se para o primeiro dia útil subsequente ao termo daquelas, nos casos em que o ato tiver de ser praticado em juízo.

Neste sentido, decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão proferido no proc. 01534/13, de 15.01.2014, em cujo sumário se pode ler:

“O prazo para deduzir impugnação judicial é um prazo de caducidade, de natureza substantiva e, conforme se estabelece no n.º 1 do art. 20.º do CPPT, conta-se de acordo com o disposto no art. 279.º do CC, pelo que, nos termos da alínea e) deste preceito, se terminar nas férias judiciais, o seu termo transfere-se para o primeiro dia útil subsequente a estas” (www.dgsi.pt). No mesmo sentido pode ver-se, ainda, o acórdão do mesmo tribunal datado de 22.05.2013, proc. 0405/13, onde se escreve que “Quando o prazo de impugnação termine em domingo ou dia feriado ou em férias judiciais transfere-se o seu termo para o primeiro dia útil subsequente”.

Assim sendo, indefere-se a exceção de caducidade suscitada pela requerida.

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 acto impugnado nestes autos é o acto de liquidação com o nº ...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 nº ... 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 dum 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, dum liquidação que pode ser paga em várias prestações, 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.

O sujeito passivo impugnou o ato de liquidação com o nº ... de 22/02/2013, no valor de 26.822,00€, que lhe havia sido notificada e é esse o valor correto da causa.

Improcede, assim, o incidente de impugnação do valor da causa suscitado pela Requerida.

12. Estabelecia a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo, na redação à data dos factos, que fica sujeita a imposto do selo a propriedade de prédios com afetação habitacional com VPT igual ou superior a 1.000.000 euros, nos seguintes termos:

“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 euros – 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%”.

Independentemente das razões que possam ter levado a Lei nº 55-A/2012 a utilizar a expressão “prédio com afetação habitacional”, em vez de “prédio habitacional” constante do art. 6º, nº 1, al. a) do CIMI, para a aplicação da norma não pode deixar de se exigir, no nosso entendimento, a potencialidade real e atual (relativamente ao facto tributário) do prédio em causa ser utilizado para habitação.

No caso em apreço, a afetação do imóvel para habitação consta da matriz predial com base em modelo 1 de IMI entregue em 23.10.2008.

Por outro lado, consta da matéria de facto provada que o imóvel em questão, resultante de emparcelamento, não se encontra, nem nunca se encontrou, apto para habitação, tendo sido objeto, desde Dezembro de 2008, de diversos atos administrativos no sentido da concretização da edificação numa unidade hoteleira.

Provou-se, assim, uma realidade substantiva diversa da constante da matriz predial urbana, não podendo a verdade material deixar de prevalecer.

Não parece, aliás, curial entender que as matrizes prediais tenham força probatória plena, quando o próprio CIMI prevê, para efeito deste imposto, a possibilidade do sujeito passivo reclamar a todo o tempo de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, nos termos do art. 130º, nº 3 deste Código dispondo, na mesma linha, o nº 5 deste artigo que “O chefe do Serviço de Finanças competente pode, a todo o tempo, promover a retificação de qualquer incorreção nas inscrições matriciais, salvo as que impliquem alteração do valor patrimonial tributário resultante de avaliação direta com o fundamento previsto na al. a) do nº 3 (...)”.

Escrevendo sobre as informações oficiais refere Rui Duarte Morais que “foi abolida a força probatória plena que, antes, era atribuída às informações oficiais prestadas pelas administrações tributária. Estão também sujeitas à livre apreciação pelo juiz (artº 76º, nº 1 da LGT e artº 115º, nº 2 do CPPT), pelo que o seu relevo probatório dependerá da respetiva fundamentação, sendo que bastará ao interessado lograr a contraprova de factos suscetíveis de gerar dúvida razoável quanto à correspondência à verdade do afirmado em tais informações” (MANUAL DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO, Almedina, 2012, pág. 258)

Por sua vez, diz-nos JORGE LOPES DE SOUSA que “A razão de ser da omissão de referência no C.P.T. e neste C.P.P.T. a esta especial força probatória, só susceptível de ser contrariada por prova do contrário, está no facto de estes diplomas não a reconhecerem em alguns casos, que são enquadráveis no seu art. 121º e 100º, respectivamente.

Na verdade, nestes artigos estabeleceu-se a regra de que, nos processos de impugnação judicial, as dúvidas fundadas sobre a matéria fáctica quanto à existência e quantificação do facto tributário são valoradas a favor do contribuinte, conduzindo à anulação do acto impugnado.

Isto significa que, no processo de impugnação judicial, relativamente às informações oficiais concernentes à existência e quantificação do facto tributário, não é necessário *provar o contrário*, mas apenas *gerar dúvidas fundadas*, para que a decisão sobre a respectiva matéria de facto tenha de ser processualmente desfavorável à administração tributária (art. 346º do Código Civil)

(...)

A força probatória das informações oficiais reporta-se aos factos que nelas forem referidos, pois é apenas relativamente a factos que se coloca a questão da produção da prova.

Relativamente a factos, a sua força probatória existe quanto aos afirmados como sendo praticados pela administração tributária ou com base na percepção dos seus órgãos ou agentes, ou factos determinados a partir dessa percepção com base em critérios objectivos.” (CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO, 4ª edição, Vislis, 2003, pág. 504)

Note-se, de resto, que, mesmo nos termos do art. 371º, nº 1 do Código Civil “Os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora; os meros juízos pessoais documentadores só valem como elementos sujeitos à livre apreciação do julgador”.

Em anotação a esta norma dizem-nos Pires de Lima e Antunes Varela que “O valor probatório pleno do documento autêntico não respeita a tudo o que se diz ou se contém no documento, mas somente aos factos que se referem *praticados* pela autoridade ou oficial público respectivo (...), e quanto aos factos que são referidos no documento com base nas *percepções* da entidade documentadora” (Código Civil Anotado, Coimbra Editora, 1982, 2ª Ed., pag. 326), posição que é, desde há muito, acolhida pacificamente pela jurisprudência nacional (Cfr. quanto à jurisprudência fiscal o ac. do STA de 1.02.2005 no proc. 066/04, em www.dgsi.pt).

Atento o exposto, não estava a Requerente impedida de demonstrar, como demonstrou, que apesar de constar na matriz predial a afetação habitacional do prédio, esta não correspondia à realidade na data do facto tributário.

Assim, no caso em apreço, a Requerente nem sequer se limitou a gerar dúvidas fundadas sobre a realidade da afetação habitacional do prédio, pois provou, de forma positiva, que tal afetação não existia na data do hipotético facto tributário. Ou seja, a Requerente provou o contrário do mencionado na matriz predial.

13. Assim sendo, tendo-se demonstrado que à data do facto tributário o prédio objeto da liquidação “*sub judice*” não se integrava no conceito de prédio com afetação habitacional, a verba nº 28 da Tabela Geral de Imposto de Selo não lhe poderia ser aplicada.

Deste modo, não pode a pretensão anulatória da Requerente deixar de proceder, ficando prejudicadas as demais questões suscitadas pela Requerente, bem como qualquer outra de que Tribunal pudesse officiosamente conhecer.

14. Cabe ainda apreciar a pretensão da Requerente a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43º da Lei Geral Tributária.

Dispõe o nº 1, daquele artigo que “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”

Como escrevem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa “(...)O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado quando procederem a reclamação graciosa ou a impugnação dessa mesma liquidação e o erro não for imputável ao contribuinte (por exemplo, haverá anulação por erro imputável ao contribuinte quando a declaração assentar em errados pressupostos de facto, mas o erro ter por base uma indicação errada na declaração que o contribuinte apresentou)” (LEI GERAL TRIBUTÁRIA, Comentada e Anotada, Ed. Encontro da escrita, 4ª Edição, 2012, pág. 670).

Decorre do art. 13º, nº 1, al. b) do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis que os sujeitos passivos devem apresentar, no prazo de 60 dias, à Administração Tributária, uma declaração para fins de atualização matricial, quando ocorra um evento suscetível de determinar uma alteração da classificação de um prédio.

No caso em apreço, não sendo o prédio em causa habitacional, pelo menos desde o emparcelamento, estava o sujeito passivo constituído no dever de apresentar a declaração de atualização, que não se provou ter sido apresentada, nem tal foi alegado.

A liquidação “*sub judice*” foi feita com base em erro sobre os pressupostos de facto, mas tal erro não é imputável aos serviços mas, ao invés, deve-se à omissão de cumprimento dum dever jurídico imposto ao sujeito passivo.

Assim sendo, improcede o pedido de condenação da Requerida a pagar juros indemnizatórios à Requerente.

IV – Decisão

15. Pelos termos expostos, decide o Tribunal Arbitral:

- a) Declarar a não aplicação da verba 28º da Tabela Geral de Imposto de Selo ao prédio em causa, propriedade da Requerente.
- b) Declarar a ilegalidade e a consequente anulação da liquidação de imposto de selo nº ...de 22.02.2013, referente ao ano de 2012, condenando-se a Requerida a devolver à Requerente o imposto pago.
- c) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, formulado com fundamento no artigo 43.º da LGT, absolvendo-se a Requerida deste pedido.

Valor da ação: 26.822,00 € (vinte e seis mil oitocentos e vinte e dois euros) nos termos do disposto no art. 315.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida, no valor de 1 530.00 € (mil quinhentos e trinta euros) nos termos do nº 4 do art. 22º do RJAT.

Lisboa, CAAD, 7 de Março de 2014.

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro