

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 356/2014-T

Tema: IS - terrenos para construção; verba 28.1. da TGIS; intempestividade do pedido de pronúncia arbitral; competência do tribunal arbitral

DECISÃO ARBITRAL¹

1. Relatório

A – Geral

- 1.1. A..., S.A., sociedade com sede ..., em Lisboa, com o número único de matrícula e de pessoa colectiva ... (de ora em diante designada “Requerente”), apresentou, no dia 28.04.2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral em matéria tributária, visando, segundo parece a este tribunal arbitral, a anulação da liquidação de Imposto do Selo n.º ..., relativo a 2012, no valor de € 10.965,74 (dez mil novecentos e sessenta e cinco euros e setenta e quatro cêntimos), referente a um terreno para construção de que é proprietária, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da freguesia de ..., concelho de ...
- 1.2. A Requerente, porém, juntou ao seu pedido cópia da citação postal datada de 26.01.2014, relativa ao processo de execução fiscal n.º ..., que se funda no não pagamento da mencionada liquidação de Imposto do Selo.
- 1.3. A referida liquidação, cuja cópia foi anexada à Resposta da Autoridade Tributária e Aduaneira, baseou-se no art.º 1.º do Código do Imposto do Selo (de ora em diante o “CIS”) e na verba 28.1 da respectiva Tabela Geral (a “TGIS”), aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, tendo sido oportunamente notificada à Requerente.

- 1.4. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou como árbitro Nuno Pombo, não tendo as partes, depois de devidamente notificadas, manifestado oposição a essa designação.
- 1.5. Por despacho de 05.05.2014, a Administração Tributária e Aduaneira (de ora em diante designada “Requerida”) procedeu à designação da Senhora Dra. ... para intervir no presente processo arbitral, em nome e representação da Requerida.
- 1.6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redacção que lhe foi dada pelo art.º 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral foi constituído a 02.07.2014.
- 1.7. No mesmo dia 02.07.2014 o tribunal arbitral proferiu despacho para que fosse notificado o dirigente máximo do serviço da Requerida para, no prazo de 30 dias, juntar aos autos o processo administrativo que possa existir e, querendo, apresentar resposta e solicitar produção de prova adicional, tendo esse despacho sido notificado no dia 07.07.2014.
- 1.8. No dia 24.09.2014 a Requerida apresentou a sua resposta.

B – Posição da Requerente

- 1.9. Começa a Requerente por apresentar uma questão prévia, a da validade da notificação, por falta de fundamentação, já que não obedece ao que se prevê no art.º 36.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (de ora em diante “CPPT”), afirmando que dela não tomou sequer conhecimento.

¹ A redacção da presente decisão arbitral não obedece ao novo Acordo Ortográfico

- 1.10. Entende a Requerente que “o acto de matéria tributária se encontra devidamente fundamentado quando contenha decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”, o que não sucede no caso dos autos.
- 1.11. Fundamenta a Requerente o seu pedido no que denomina de “erro de direito acerca dos factos”, sustentando, em suma, que enquanto não existirem nos terrenos para construção quaisquer edificações susceptíveis de utilização para habitação, “estes não são abrangidos pelo ato tributário *in casu*”.
- 1.12. Defende pois a Requerente não serem subsumíveis no conceito de «prédios com afectação habitacional» e, por conseguinte, não se encontrarem incluídos no âmbito de incidência objectiva da verba 28.1. da TGIS, os terrenos para construção uma vez que esta verba não pode aplicar-se a prédios urbanos que não tenham uma efectiva e real afectação habitacional.
- 1.13. Sustenta ainda a Requerente que a verba 28.1 da TGIS pretendendo tributar a “propriedade de prédios com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, mesmo nos casos em que aquela não corresponde a uma manifestação de luxo dos seus proprietários, mas apenas ao mero desenvolvimento da sua actividade económica é inconstitucional por violação dos artigos 13.º, 81.º, 86.º, 87.º, 104.º e 266.º da Constituição da República Portuguesa.

C – Posição da Requerida

- 1.14. Já a Requerida recorda que está em causa um acto de liquidação de Imposto de Selo respeitante a 2012, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em Novembro de 2013, que foi notificado à Requerente através do denominado VIACCTT antes do termo desse mesmo prazo.

- 1.15. Prevendo o art.º 10.º do RJAT um prazo de 90 (noventa dias) para a formulação do pedido de constituição de tribunal arbitral, computado nos termos do art.º 279.º do Código Civil, forçoso é concluir pela intempestividade do dito pedido.
- 1.16. Por impugnação, sustenta a Requerida o entendimento segundo o qual o terreno para construção em causa tem “natureza jurídica de prédio com afectação habitacional”, defendendo conseqüentemente a manutenção do acto de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral.
- 1.17. O entendimento da Requerida resulta da circunstância de não haver, em sede de Imposto do Selo, qualquer definição dos conceitos de “prédio urbano”, “terreno para construção” e “afectação habitacional” o que impõe o recurso ao Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (o “CIMI”), em obediência ao disposto no n.º 2 do art.º 67.º do CIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, resultando necessária a conclusão de que a noção de afectação de um prédio urbano “encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis” e se “para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção é clara a aplicação do coeficiente de afectação em sede de avaliação”, então “a sua consideração para efeitos de aplicação da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada”.

D – Conclusão do Relatório

- 1.18. Tendo a Requerida sustentado que a questão que se submete à apreciação do tribunal arbitral é uma questão estritamente jurídica, entendeu não haver necessidade de produção de prova adicional. Assim, o tribunal arbitral propôs fosse dispensada a reunião prevista no art.º 18.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e na ausência de oposição por parte da Requerente, por despacho de 26.11.2014, entendeu não haver utilidade processual na realização da dita reunião, uma vez que as partes haviam já carreado para o processo os

elementos de facto necessários e suficientes para a prolação da decisão, que se previu pudesse ter lugar até ao dia 31.12.2014.

- 1.19. Por despacho de 22.12.2014, o tribunal arbitral convidou a Requerente a pronunciar-se sobre a excepção de intempestividade arguida pela Requerida, tendo igualmente prorrogado o prazo para a prolação da decisão arbitral, a qual se previa pudesse ser proferida até ao dia 03.02.2015.
- 1.20. No dia 12.01.2015 a Requerente pronunciou-se por escrito sobre a já referida excepção de intempestividade, tendo aproveitado a oportunidade para apresentar as suas alegações.
- 1.21. Quanto à excepção de intempestividade, defendeu-se a Requerente dizendo que a data limite de pagamento era o dia 28.02.2014, conforme se pode ler no documento em que funda o seu pedido e que é, a bem dizer, a citação postal para o pagamento de uma dívida em cobrança coerciva.
- 1.22. Oferecendo o dito documento um prazo para pagamento com data limite de 28.02.2014, só “após essa data e perante o não cumprimento voluntário do imposto, seguiria o processo para a sua tramitação ulterior, nomeadamente com a realização de penhoras”, ou seja, na leitura da Requerente, o prazo para pagamento voluntário teria como data limite o dia 28.02.2014.
- 1.23. Ainda que assim não fosse entendido, considera a Requerente que forçoso seria ao tribunal arbitral tomar como oportuno e tempestivo o pedido de constituição do tribunal arbitral, e respectivo pedido de pronúncia, por se verificarem preenchidas as alíneas b) e) e f) [e talvez a c)] do art.º 102.º do CPPT.
- 1.24. Acrescenta ainda a Requerente que a Resposta da Requerida devia ter sido apresentada até ao dia 22.09.2014 e apenas o foi no dia 25.09.2014, pelo que “deverá a mesma ser dada por não escrita em todo o seu teor”.
- 1.25. O tribunal arbitral, por despacho de 19.01.2015, convidou a Requerida a apresentar as suas alegações, que não foram apresentadas.

- 1.26. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade nos termos do art.º 4.º e do n.º 2 do art.º 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
- 1.27. O processo não padece de qualquer nulidade, tendo sido alegada pela Requerida a excepção de intempestividade do pedido de constituição de tribunal arbitral, que tem de ser imediatamente apreciado já que a decisão que sobre ela seja tomada pode obstar a ulteriores considerações sobre o mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- 2.1.1. A Requerente é a única proprietária do prédio urbano inscrito na matriz da freguesia de ..., concelho de Loures, sob o artigo ... (o “Prédio”) (doc. junto com a Resposta da Requerida e doc. n.º 1 junto com as alegações da Requerente, cujos teores se dão como reproduzidos).
- 2.1.2. O Prédio está descrito como terreno para construção (docs. n.º 1 junto com as alegações da Requerente).
- 2.1.3. Ao Prédio foi atribuído o valor patrimonial tributário de € 3.289.723,55 (doc. apresentado com a Resposta da Requerida).
- 2.1.4. Para efeitos de determinação do respectivo valor patrimonial tributário, foi ao Prédio conferida afectação habitacional (entendimento de ambas as Partes).
- 2.1.5. A Requerente foi notificada do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo n.º..., no montante total de € 10.965,74, antes da data limite de pagamento, que era o fim do mês de Novembro de 2013 (doc. n.º 2 junto com a Resposta da Requerida, cujo teor se dá como reproduzido).

2.1.6. A Requerente não procedeu ao pagamento voluntário do imposto que lhe era exigido (conclui-se pela existência de uma execução fiscal).

2.1.7. Pelo não pagamento voluntário do imposto que era exigido à Requerente, a Requerida instaurou-lhe um processo de execução fiscal, que correu termos sob o n.º ..., cuja citação postal, datada de 26.01.2014, a Requerente recebeu, a qual está na origem do presente processo arbitral.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a apreciação do mérito da causa que hajam sido dados como não provados.

3. Matéria de direito

a) Questão prévia – a exceção de intempestividade do pedido de pronúncia arbitral

A primeira questão que importa dirimir, porque torna dispensável quaisquer outras considerações sobre o mérito da causa, é a da eventual intempestividade do pedido de pronúncia arbitral.

Como se disse, a Requerida, na sua Resposta, alega a intempestividade do pedido de pronúncia arbitral. A Requerente, porém, entende que esse articulado, por ter sido apresentado a 25.09.2014 (na verdade, foi no dia anterior, mas para o caso não releva esta imprecisão) e não a 22.09.2014, deve ser dado como não escrito em todo o seu teor.

Ora, esta exceção de intempestividade é de conhecimento officioso [cfr. alínea h) do n.º 1 do art.º 89.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável subsidiariamente por força da alínea e) do n.º 1 do art.º 29.º do RJAT], razão por que, independentemente de se julgar a Resposta da Requerida prestada ou não prestada, entende o tribunal arbitral dever pronunciar-se sobre a dita exceção.

b) Prazo para apresentação do pedido de pronúncia arbitral

No art.º 10.º, n.º 1 do RJAT estabelecem-se os prazos para a apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral. São eles:

- (i) 90 dias contados a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 102.º do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico; e
- (ii) 30 dias contados a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do art.º 2.º do RJAT, nos restantes casos.

A alínea a) do n.º 1 do art.º 102.º do CCPT refere-se ao termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte. Ora, forçoso é reconhecer que o prazo para o pagamento voluntário do imposto exigido à Requerente terminava no fim do mês de Novembro de 2013. Portanto, a contar do termo desse prazo, 30 de Novembro de 2013, teria a Requerente 90 dias para requerer a constituição do tribunal arbitral. Tendo esse pedido sido feito apenas a 28.04.2014, fica demonstrada a sua extemporaneidade.

Não colhe o argumento expendido pela Requerente de que o pagamento voluntário do dito imposto teria como limite o dia 28.02.2014. E não colhe porque justamente o documento que expressa aquela data limite de pagamento é já uma citação postal, pela qual a Requerida dá conta à Requerente de que contra si foi instaurado um processo de execução fiscal, sendo a dívida exequenda a colecta de imposto que não foi voluntariamente satisfeita. Daí acrescerem a essa dívida de imposto os montantes relativos a juros moratórios e a custas, os quais apenas se justificam por não ter sido feito o pagamento voluntário a que a lei faz referência, no prazo também legalmente fixado.

Aliás, o próprio documento a que fizemos referência menciona expressamente que se trata de uma “cobrança coerciva”. Ora, se a cobrança é coerciva, não pode ser simultaneamente

voluntária. Ainda que aceite pagar a dívida exequenda na fase de cobrança coerciva, nunca o contribuinte estará a satisfazer, voluntária e tempestivamente, o crédito tributário. Essa voluntariedade pressupõe, *prima facie*, o cumprimento de uma obrigação no prazo legalmente estabelecido. Tendo terminado o prazo para pagar o imposto no dia 30 de Novembro de 2013, não pode a Requerente alegar que, depois dessa data, e já na constância de um processo executivo tendente a cobrar o que não foi tempestivamente prestado, está ainda a correr o prazo para o seu pagamento voluntário. Esta conclusão, salvo melhor entendimento, impõe-se mesmo quando o órgão de execução fiscal fixa um prazo para pagamento (e agora não apenas do imposto, mas também dos respectivos juros e custas), de modo a fazer cessar a execução e, do mesmo passo, evitar as consequências gravosas que da sua progressão pudessem resultar.

Portanto, não tem o tribunal por verificado o preenchimento da alínea a) do n.º 1 do art.º 102.º do CPPT.

Contudo, como vimos, entende a Requerente que a tempestividade do pedido apresentado sempre será evidente à luz do eu dispõem as alíneas b), e) e f) da mesma disposição. Vale a pena revisitá-las:

Artigo 102.º **Impugnação judicial. Prazo de apresentação**

1 - A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:

(...)

b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;

(...)

e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;

f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.

Recordemos que a Requerente funda o seu pedido na já mencionada citação postal, com a identificação da dívida exequenda, em fase de cobrança coerciva. Esse documento está datado de 26.01.2014 e o pedido da Requerente é de 28.04.2014, ou seja, entre uma e outra datas há 91 dias. Mas mesmo que não tivessem passado 90 dias, sempre se teria de concluir que a citação postal se integra num processo de execução fiscal, previamente instaurado e que é dado a conhecer ao executado.

Salvo melhor juízo, está excluída do âmbito de competência dos tribunais arbitrais a apreciação de litígios gerados em processos de execução fiscal.

É o n.º 1 do art.º 2.º do RJAT que recorta a competência dos tribunais arbitrais.

Artigo 2.º

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 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;

Como é bom de ver, os pedidos que podem ser submetidos à apreciação dos tribunais arbitrais são apenas os que se acham relacionados com a legalidade de actos de liquidação e de actos que fixam a matéria tributável. Não é pois reconhecida a arbitrabilidade de actos praticados no âmbito de um processo de execução fiscal. Assim, não pode o tribunal arbitral conhecer do pedido de pronúncia arbitral se ele disser respeito não ao acto de liquidação do Imposto do Selo cujo prazo de pagamento voluntário expirou a 30.11.2014 mas à citação do processo de execução fiscal que resultou do não pagamento voluntário desse mesmo imposto.

4. Decisão

Nos termos e com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar intempestivo o pedido de pronúncia arbitral visando a anulação da liquidação de Imposto do Selo reclamada;
- b) Julgar-se incompetente para apreciar o pedido de pronúncia arbitral se ele tiver por objecto acto referente ao processo de execução fiscal n.º ..., instaurado pela Requerida contra a Requerente.

5. Valor do processo

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art.º 315.º do CPC, na alínea a) do n.º1 do art.º 97.º-A do CPPT e ainda do n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 10.965,74.

6. Custas

Para os efeitos do disposto no n.º 2 do art.º 12 e no n.º 4 do art.º 22.º do RJAT e do n.º 4 do art.º 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 918,00, nos termos da Tabela I anexa ao dito Regulamento, a suportar integralmente pela Requerente.

Lisboa, 3 de Fevereiro de 2015

O Árbitro

(Nuno Pombo)