

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 358/2014-T**

**Tema: IS – tempestividade**

Processo n.º 358/2014 – T

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **A – RELATÓRIO**

1. A..., SA, contribuinte ..., com sede na Avenida ..., em Lisboa, veio requerer a constituição de tribunal arbitral, ao abrigo do disposto nos art. 2.º, n.º 1, a) e 10.º, n.º 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, previsto no DL 10/2011, de 20 Janeiro, doravante designado “RJAT” e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de liquidação de acto de liquidação de imposto do selo, sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”).

2. Admitido o pedido de constituição do tribunal arbitral singular, e não tendo a requerente optado pela designação de árbitro, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro.

As partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do disposto no artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico, tendo, em

conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral ficado constituído em 02-07-2014.

3. Notificada, a AT veio apresentar resposta em que suscitou a intempestividade da apresentação do pedido de pronúncia arbitral.
4. A requerente, após convite a responder à excepção suscitada, sustentou a tempestividade da apresentação do pedido e, além do mais, invocou a apresentação tardia da resposta por parte da requerida.
5. Tendo sido a AT posteriormente notificada para juntar aos autos o processo administrativo veio apresentar requerimento em que alega ter já carreado para os autos “quer o documento de cobrança que evidenciava a liquidação, quer o comprovativo da sua notificação à requerente”, mais alegando que não existem outros elementos incorporados em processo administrativo, desde logo, porque o acto que a requerente sindicava é o aviso de citação de um processo de execução, o qual tem natureza judicial e não administrativa.
6. Foi dispensada, com a anuência das partes, a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT, bem como a apresentação de alegações.
7. Pretende a requerente que seja declarada a ilegalidade e inerente anulação do acto de liquidação do Imposto do Selo relativo relativo ano de 2012, alegando em síntese:
  - a) É uma sociedade que tem por objecto social a construção de edifícios e compra e venda de bens imobiliários, tendo sido notificada da liquidação de imposto de selo

- relativa a prédio este que se encontra inscrito na matriz como terreno para construção.
- b) A notificação em causa, não apresenta qualquer fundamentação, não apresenta, ainda que de forma sucinta exposição das razões de facto de direito que a motivaram, ou ainda, qualquer mera concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas.
- c) Outra não pode ser a conclusão, senão a de que, em conformidade com o disposto no artº 77º/6 LGT, dependendo a eficácia da decisão da notificação, e estando a mesma enferma de vício de falta de fundamentação que a inquina, deverá ser declarada nula a notificação ora em crise, assim como o demais processado subsequente.
- d) Porquanto e em concreto, a mesma não indica, especifica ou fundamenta o âmbito de aplicação que pela AT é considerado, para a presente tributação ora em crise, de um terreno para construção, o qual não tem a efectiva e real afectação habitacional, pressuposto este essencial e necessário da exigência de incidência de imposto de selo da verba 28.1 TGIS.
- e) Independentemente de se tratar, ou não, de um acto em massa, verdade é que é um acto de matéria tributária que afecta os direitos e interesses legítimos dos contribuintes, pelo que, apenas produzem efeitos em relação a estes, quando lhes sejam validamente notificados – artº 36º/1 LGT.
- f) Ainda que tratando-se de um acto em massa, verdade é que lhe tem de ser imposto e exigido o mesmo rigor formal e processual que é exigido a um qualquer outro acto administrativo tributário, pois que ainda que seja o mesmo, um acto em massa, quando individualizada na esfera jurídica do seu destinatário, afecta os seus direitos e interesse legítimos, produzindo para tanto, os efeitos que o mesmo enforma.
- g) Estamos perante um vício de violação de lei e de preterição de formalidades

essenciais, que enfermam todo o processado subsequente cfr. artigos 195º e 198º do CPC *ex vi* artº 2º CPPT.

- h) O que acarreta a nulidade da citação realizada e de todos os actos subsequentes nestes autos, cfr. artigos 195º e 198º do CPC *ex vi* artº 2º CPPT.
- i) A verba nº 28.1 CIS consagra taxativamente a sujeição ao imposto de prédios “*com afectação habitacional*”.
- j) Enquanto não existirem nos mesmos quaisquer construções susceptíveis de utilização para habitação, estes não são abrangidos pelo acto tributário *in casu*, pois que perante a inexistência de construções susceptíveis de utilização para habitação, não se dá por preenchido e assim verificado, o conceito de “*afectação habitacional*”.
- k) Sendo o imóvel objecto génese do acto tributário um terreno no qual inexistente qualquer construção susceptível de utilização para habitação, é líquido que o mesmo não recai na esfera jurídica da aplicação do imposto tributário que lhe foi aplicado.
- l) A questão a apreciar, no entanto de análise relativamente acessível, radica em saber se no âmbito da incidência do imposto do selo a que se refere esta verba se integram, ou não, os terrenos para construção.
- m) Isto é, saber se para aplicação da referida alteração ao Código do Imposto do Selo, os terrenos para construção – como o que *in casu* ora se discute – podem, ou não, ser considerados como prédios urbanos com afectação habitacional.
- n) A norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com “*afectação habitacional*”, sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.
- o) Pelo que é inexistente e irrelevante no panorama jurídico tributário qualquer juízo

de prognose futura, como a que parece ser o entendimento do órgão administrativo tributário.

- p) A circunstância de para um determinado terreno para construção estar autorizada a edificação de prédio destinado a habitação, ou a qualquer outra finalidade, ainda que deva ser considerada na sua avaliação, não determina qualquer alteração na classificação do terreno em si.
- q) Resulta do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “habitacionais” e “terrenos para construção”, não podendo estes ser considerados, para efeitos de incidência do imposto do selo, como “prédios com afectação habitacional”.
- r) Conforme o artº 67º/2 CIS, devemos recorrer subsidiariamente ao quanto dispõe o CIMI, recorrendo às demais modalidades de interpretação da lei.
- s) Não se deverá nunca confundir a efectiva e real utilização para fins habitacionais com uma eventual expectativa ou potencialidade futura mas incerta, de um prédio poder a vir a ter uma efectiva e real afectação habitacional.
- t) Dúvidas inexistem assim, quando colocado em confronto a verba 28.1 TGIS com o artº 6º/2 CIMI, que define o conceito de prédio habitacionais, que aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afectação efectiva e real.
- u) Razão pela qual, a liquidação objecto em crise nos presentes autos, não recaindo no âmbito de aplicação de incidência objectiva da verba 28.1 TGIS, encontra-se ferida de ilegalidade.

**6.** Por seu turno a requerida veio em resposta alegar, em síntese:

- a) O documento que a requerente apresenta, e assim identifica é, não a nota de cobrança e/ou nota de liquidação de imposto de selo, mas sim o documento de

citação postal, referente ao processo n.º ..., remetido em 26-01-2014, e cujo acto tributário em cobrança coerciva, consiste, como se alcança do referido documento, na liquidação de Imposto de Selo n.º 2013 ..., respeitante ao ano de 2012, no montante de € 16.218,60, e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em Novembro de 2013.

- b) Tendo presente, que o prazo para formulação do pedido arbitral que se encontra previsto no artigo 10.º do RJAT é de 90 dias, e que este é computado nos termos do art.º 279.º do código civil (como aliás resulta da jurisprudência emanada da decisão arbitral proferida no processo 83/2012-T), iniciando-se o mesmo no dia seguinte ao termo do prazo de pagamento voluntário do tributo, necessariamente teve o seu término antes da data de formulação perante o CAAD do pedido de pronúncia arbitral que deu origem aos presentes autos.
- c) Em consequência, necessariamente será de concluir que o pedido se mostra manifestamente intempestivo, devendo em consequência a Entidade Requerida ser absolvida do pedido.
- d) É entendimento da AT que o prédio sobre o qual recai a liquidação impugnada, tem natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que o acto de liquidação objecto do presente pedido de pronúncia arbitral deve ser mantida, por consubstanciar correcta interpretação da Verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29-10.
- e) Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional, em sede de IS, há que recorrer ao CIMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no art.º 67.º n.º 2 do CIS na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29-10.
- f) Às matérias não reguladas no Código, respeitantes à verba n.º 28 da TGIS aplica-se

- subsidiariamente o disposto no CIMI.
- g) A noção de afectação do prédio urbano encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, o que bem se compreende porquanto a avaliação do imóvel (finalidade) incorpora valor ao imóvel, constituindo uma facto de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.
- h) Conforme resulta da expressão “... valor das edificações autorizadas”, constante do artº 45º nº 2 do CIMI o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral, à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afectação previsto no artº 41º do CIMI.
- i) Ao contrário do propugnado pela Requerente, a AT entende que o conceito de “prédios com afectação habitacional”, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma.
- j) O legislador não refere “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela noção “afectação habitacional” – expressão diferente e mais ampla, cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artº 6º nº 1 alínea a) do CIMI.
- k) Não se pode ignorar que o alvará de licença para a realização de operações urbanísticas deverá conter, entre outros elementos, o número de lotes e a indicação da área de localização, finalidade, área de implantação, área de construção, número de pisos e número de fogos de cada um dos lotes, com especificação dos fogos destinados a habitações a custos controlados, quando previstos, nos termos da alínea a) do artº 77º do RJUE.
- l) Muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção.

- m) Entende a AT que a previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional.
- n) A tributação em sede de imposto do selo obedece a critérios de adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a € 1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis.
- o) A liquidação em crise consubstancia uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida.

\* \* \*

7. - O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

- As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- Tendo a requerente suscitado a extemporaneidade da resposta da requerida, importa apreciar preliminarmente se esta é de admitir ou não (a ser aceite a tese da requerente).

Alega a requerente que a AT foi notificada do despacho proferido pelo tribunal arbitral para apresentação de resposta em 02-07-2014, o que apenas veio a fazer em 29-09-2014, donde resulta a sua intempestividade, devendo a mesma ser dada por não escrita.

Apreciando.

Dir-se-á, como começo, que não se consegue vislumbrar onde encontrou a requerente as datas que invoca, pois não há coincidência com nenhuma das que indica, com os as que constam dos autos.

Com efeito, diz a requerente que a requerida foi notificada do despacho para apresentar resposta em 02-07-2014, quando este é de 04 de Julho, tendo a respectiva notificação sido remetida à requerida em 08 de Julho!

Por outro lado, diz a requerente que a requerida apresentou resposta em 29-09-2014, quando esta foi efectivamente apresentada por e-mail de 26 de Setembro.

Temos, assim, como datas relevantes, o dia 08-07-2014 (data do envio do aludido despacho) e o dia 26-09-2014 (data da apresentação da resposta).

Às notificações efectuadas no pedido de pronúncia arbitral na esfera da AT, deverá aplicar-se o disposto no n.º 1 do art. 40º do CPPT, por força do que estipula o n.º 2, do art. 11º do CPTA.

Face à inexistência de norma expressa no CPPT, aplica-se às notificações electrónicas feitas aos mandatários, no âmbito dos processos tributários, o disposto no art. 248º do CPC, designadamente quando estipula que aquelas se presumem feitas no 3º dia posterior ao da elaboração da notificação ou no 1º dia útil seguinte a esse, caso o não seja.

Do exposto resulta que, constando do sistema informático, ter a notificação do despacho para apresentação de resposta sido remetido à requerida em 08-07-2014,

esta se presume notificada em 11-07-2014, tendo a contagem do prazo tido início em 12 de Julho.

Tendo, entretanto, decorrido entre 16 de Julho e 31 de Agosto o período de férias judiciais (art. 12º da LOFTJ e, posteriormente, o art. 28º da LOSJ), aplicável ao processo arbitral tributário por força do art. 17º-A do RJAT, conclui-se que a resposta poderia ser apresentada pela AT até 26-09-2014, data em que foi efectivamente remetida por e-mail ao CAAD.

Improcede, pois, a pretensão da requerente.

- O processo não enferma de nulidades.

## **B. DECISÃO**

### **1. MATÉRIA DE FACTO**

#### **1.1. FACTOS PROVADOS**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- a) A requerente consta como proprietária do terreno para construção, inscrito na matriz urbana da freguesia de ..., Lisboa, sob o artigo ....
- b) A AT liquidou imposto do selo por aplicação do disposto na verba 28.1 da TGIS,

sobre o identificado prédio, relativamente ao ano de 2012.

- c) A nota de cobrança referente à 3ª prestação do imposto, resulta da liquidação n.º 2013..., cuja notificação foi efectuada electronicamente, tendo sido entregue na caixa postal electrónica ViaCTT, da requerente, em 30-10-2013.
- d) O prazo para pagamento voluntário daquela prestação do imposto do selo liquidado terminou em 30-11-2013.
- e) A requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral, que deu origem aos presentes autos, em 28-04-2014.

**1.2** Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao processo.

### **1.3 FACTOS NÃO PROVADOS**

Não existem factos dados como não provados com relevância para a apreciação do pedido.

### **1.4 O DIREITO**

#### DA TEMPESTIVIDADE DO PEDIDO

A requerente não identificou discriminadamente, como deveria, que liquidação impugna em concreto.

Apenas dizendo ter sido notificada da liquidação de imposto de selo relativa a prédio que se encontra inscrito na matriz como terreno para construção.

Diga-se, todavia, desde já, que a requerente labora em erro.

O que é objecto de apreciação no pedido de pronúncia arbitral, à semelhança do que sucede no processo de impugnação judicial, são, grosso modo, os actos de liquidação de tributos (art. 2º do RJAT e 97º do CPPT).

E dizemos isto de forma grosseira, por confronto com os meios de reacção ao processo de execução fiscal, ao qual apenas é possível reagir através de oposição à execução (matéria que não está, obviamente, no âmbito da competência dos tribunais arbitrais).

A requerente estriba o seu pedido na citação de que foi objecto no processo de execução fiscal n.º ..., o qual foi instaurado tendo em vista a cobrança coerciva do imposto, cuja liquidação agora pretende ver anulada, por não ter sido pago.

Como a requerente facilmente constatará da mera análise aos documentos em causa, na nota de cobrança que exterioriza a liquidação 2013... diz-se *“poderá reclamar ou impugnar a liquidação nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º”*, ao passo que na citação em que estriba se diz para *“no prazo de 30 dias após a presente citação, deverá proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido .... ou, no, mesmo prazo, deduzir oposição”*.

Estão em causa, pois, diferentes actos e diferentes momentos na vida do imposto (na primeira notificação ainda estamos na chamada fase da liquidação do imposto, ao passo que na segunda, estamos já na da cobrança),

Ora, o pedido de constituição de tribunal arbitral deverá ser apresentado no prazo de 90

dias a contar a contar dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do art. 102º do CPPT [art. 10º, n.º 1 a) do RJAT].

No que ao caso importa, temos que o pedido arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade do acto de liquidação do imposto do selo, deveria ter sido apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário.

Prazo esse que, como consta expressamente das aludidas notas de cobrança, terminou no dia 30 de Novembro de 2013 (último dia do mês).

O que, aliás, decorre do art. 120º, n.º 1, c) do CIMI, face ao preceituado na parte final do n.º 5 do art. 44º do CIS.

A este propósito, incorre novamente a requerente em lapso.

Argumenta que, tendo-lhe sido concedido na citação, o prazo de 30 dias para proceder ao pagamento da dívida exequenda e acrescido, lhe *“foi concedido o prazo para liquidação voluntária do imposto que lhe vinha notificado, com data limite de 28-02-2014”*.

Não é este o significado de “pagamento voluntário” em direito fiscal. O sistema fiscal actual conhece apenas duas modalidades: o pagamento voluntário e a cobrança coerciva.

De acordo com o disposto no art. 84º do CPPT, pagamento voluntário é o que é efectuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias [no caso, o já referido art. 120º, n.º 1, c) do CIMI]; findo o qual se inicia a cobrança coerciva com extracção de certidão da dívida e instauração do respectivo processo de execução e subsequente citação, como a que foi

efectuada à requerente (art. 88º, n. 1 e 5 e art. 188º, n.º 3 do CPPT).

Como já se referiu, o prazo para pagamento voluntário do imposto, cuja liquidação seria objecto do presente pedido de pronúncia arbitral, terminou em 30-11-2013.

A requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral em 28-04-2014.

O pedido de pronúncia arbitral relativamente à liquidação do imposto do selo em causa deveria, pois, ter sido apresentado até 28-02-2014.

Ora, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado em 28-04-2014 conclui-se ser o mesmo manifestamente extemporâneo, tendo ocorrido caducidade do direito de a requerente impugnar a respectiva liquidação.

Caducidade que foi suscitada pela requerida e é de conhecimento oficioso, estando excluída da disponibilidade das partes [o que resulta da aplicação conjugada dos art. 333º, n.º 1 do CC e 89º, n.º 1, h) do CPTA ex vi art. 2º, c) do CPPT, face ao que dispõem as alíneas a) e c) do n.º 1 do art. 29º do RJAT].

A tal não obstará a eventual e pretensa falta de fundamentação da notificação invocada pela requerente (sendo certo que, pelo que se vem de expor, não se percebe a que notificação se refere a requerente: se à da liquidação propriamente dita se à da citação da execução), uma vez que aquela não seria geradora de nulidade, mas de mera anulabilidade (como já foi entendido pelo Trib. Const. – Ac. 594/2008, de 10-Dezembro) susceptível de ser invocada em processo de impugnação judicial, de recurso contencioso ou de pedido de pronúncia arbitral (ver, neste sentido, Diogo Leite Campos, Benjamim S. Rodrigues e

Jorge Lopes Sousa – LGT 4<sup>a</sup> ed, anotação 18 ao artigo 77<sup>o</sup>), nos prazos legalmente previstos.

Decorre do exposto que ocorre caducidade do direito de acção, por extemporaneidade do pedido de pronúncia arbitral, pelo que o mesmo terá de improceder.

### **3. DECISÃO**

Face ao exposto, decide-se:

- a) julgar procedente a excepção de caducidade invocada pela requerida e, em consequência, julgar totalmente improcedente o pedido, dele absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) condenar a requerente no pagamento das custas do processo.

**VALOR DO PROCESSO:** De acordo com o disposto nos art. 306<sup>o</sup>, n.º 2 do Código de Processo Civil, art. 97<sup>o</sup>-A, n.º 1, a) do Código do Processo e de Procedimento Tributário e art. 3<sup>o</sup>, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 16.427,02 € (dezassex mil quatrocentos e vinte sete euros e dois cêntimos).

**CUSTAS:** Nos termos do disposto no art. 22.º, n.º 4, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em 1.224,00€ (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Notifique-se.

Lisboa, 06-03-2015

O árbitro

António Alberto Franco