

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 754/2015-T

Tema: IS - prédio urbano em propriedade vertical total; verba 28.1 da TGIS; revisão oficiosa; competência do Tribunal Arbitral; caducidade do direito de ação

DECISÃO ARBITRAL

Requerente: A...- HERDEIROS DE

Requerida: AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

I - RELATÓRIO

1. Pedido

A...- HERDEIROS DE contribuinte n.º..., representados pela cabeça de casal B..., contribuinte n.º..., residente na ... n.º..., ..., ...-... Lisboa, doravante designado por Requerentes, apresentaram, em 17-12-2015, ao abrigo do disposto na al. a) do n.º 1 do art.º 2º e no art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista a:

- A declaração de ilegalidade e anulação do ato de indeferimento de pedido de revisão oficiosa dos atos de liquidação de Imposto do Selo, praticados ao abrigo da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), incidentes sobre as divisões com utilização independente e afetação habitacional do prédio urbano sito na Av. ..., nos. ... a ... em Lisboa, inscrito na matriz urbana com o n.º..., da freguesia do ..., Lisboa;
- A conseqüente anulação dos mesmos atos de liquidação.

- A restituição dos montantes indevidamente cobrados acrescidos dos correspondentes juros indemnizatórios.

Os Requerentes alegam, no essencial e com relevância para a decisão da causa, o seguinte:

- Os Requerentes são os únicos herdeiros de A..., de cuja herança faz parte o direito de propriedade sobre o prédio urbano sito na Av. ..., nos. ... a ... em Lisboa, inscrito na matriz urbana com o nº..., da freguesia do ..., Lisboa;
- O prédio compreende um total de 34 andares e divisões com utilização independente dos quais 22 estão afetos a habitação, não estando constituído em propriedade horizontal no período tributário em causa;
- A soma dos valores patrimoniais tributários de todos os andares e divisões com afetação habitacional perfaz o total de 1.945.540,00 euros, mas nenhum dos andares ou divisões consideradas isoladamente tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 euros;
- A AT- Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou imposto do selo sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes suscetíveis de utilização independente à taxa de 1% por aplicação do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente ao ano de 2012;
- Tais atos padecem de vício de violação de lei, pois o legislador fiscal não dá nenhuma relevância ao facto de um prédio estar constituído em propriedade horizontal ou não, e nada há na lei que permita concluir no sentido de se obter o valor patrimonial de prédio em regime de propriedade total pela soma dos que foram atribuídos isoladamente às partes que o constituem;
- Não tendo nenhum dos andares suscetíveis de utilização independente valor igual ou superior a 1.000.000,00 euros, não há lugar a incidência da verba 28.1 da TGIS;
- Os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral através do qual impugnavam as liquidações de imposto, tendo tal pedido sido julgado improcedente por extemporaneidade;

- Os Requerentes apresentaram em 4 de agosto de 2015, no serviço de Finanças de Lisboa ..., um pedido de revisão dos atos de liquidação, ao abrigo do artigo 78º, nº 7 da Lei Geral Tributária (LGT) e do art. 86º, nº 4 do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), pedindo a anulação das liquidações em causa e a consequente restituição do imposto indevidamente pago;
- Em 15 de dezembro de 2015, os Requerente não haviam sido notificados de qualquer resposta a esse pedido, pelo que este se considera indeferido nos termos do art. 57º, nos. 1 e 5 da LGT;
- Ao indeferir o pedido de revisão, a autoridade tributária não cumpriu o dever de revogar os atos ilegais e de sanar a injustiça da tributação.

2. Resposta da Requerida

Na sua Resposta, a Requerida limita-se a deduzir defesa por exceção, nos termos seguintes:

- O pedido de anulação dos atos de liquidação impugnados já foi analisado no processo arbitral nº 465/2014-T, já concluído, no qual se concluiu que era extemporâneo o pedido de pronúncia arbitral, tendo em consequência o Tribunal arbitral considerado prejudicado o conhecimento do pedido;
- Sendo assim, verifica-se no presente processo a exceção de caducidade do direito de ação;
- Verifica-se também a exceção de inutilidade superveniente da lide, nos termos do artigo 277º, al. e) do Código do Processo Civil;
- Na medida em que os atos de liquidação impugnados pela Autora no presente pedido de pronúncia arbitral não foram alvo de qualquer decisão de mérito, com base na caducidade do direito de ação, no processo 465/2014-T, transitado em julgado, ocorre a exceção de caso julgado prevista na al. i) do nº 1 do art. 89º do CPTA o que igualmente obsta ao conhecimento do mérito e conduz à absolvição da Requerida da instância;

- Existe identidade de pedido na medida em que, para que haja identidade de pedido entre duas ações, não é necessária uma rigorosa identidade formal entre um e outro, bastando que sejam coincidentes o objetivo fundamental de que dependa o êxito de cada uma delas, ou que seja o mesmo o direito subjetivo cujo reconhecimento se pede;
- Também existe identidade da causa de pedir, pois esta procede dos mesmos factos jurídicos concretos;
- O presente pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado extemporâneo, já que as liquidações impugnadas foram efetuadas em 28-08-2013 e o pedido de pronúncia arbitral deve ser apresentado no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto liquidado, prazo esse que terminou no dia 30 de novembro de 2013;
- Uma vez que na sua petição os Requerentes nunca se referem à possibilidade de ter havido no ato de liquidação do imposto a prática de qualquer injustiça grave ou notória, fica excluída a possibilidade de o pedido de revisão se escudar nos n.ºs 4 e 5 do art. 78º da LGT;
- Também não pode o mesmo pedido de revisão ser efetuado ao abrigo do n.º 2 do art. 78º porquanto não se está perante autoliquidações;
- De onde se conclui que o pedido de revisão apenas poderia ser apresentado ao abrigo do n.º 1 do artigo 78º, o que abre ainda duas possibilidades, a da revisão do ato ser efetuada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária;
- Ora, não podemos estar perante o pedido de revisão por iniciativa do contribuinte previsto no artigo 78º, n.º 1 porque o mesmo teria que ser efetuado no prazo da interposição de reclamação graciosa, o que não aconteceu;
- Restaria apenas uma possibilidade por apreciar, saber se o pedido de revisão oficiosa das liquidações a pedido do sujeito passivo poderia, por ventura, ser

considerado um pedido de revisão do ato tributário por iniciativa da administração tributária, o que dependeria da verificação dos respetivos requisitos;

- A revisão dos atos tributários por iniciativa da administração tributária pode ser praticada no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo se imposto ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços;
- Ora, não se questionando que não havia ainda decorrido o referido prazo de quatro anos, constata-se que não apenas os Requerentes não provam ter havido qualquer erro imputável aos serviços, como efetivamente não existiu na liquidação em causa qualquer erro imputável à Administração Tributária;
- O pedido de revisão oficiosa não pode nem pode ser uma forma de criar um novo procedimento justamente criado para possibilitar contornar os prazos legalmente fixados para a impugnação dos atos;
- A revisão oficiosa do ato tributário apenas pode ser utilizada, por iniciativa da administração tributária, com fundamento exclusivo na existência de um erro imputável aos serviços, assim se distinguindo desde logo da reclamação graciosa, que pode ter por fundamento qualquer ilegalidade;
- Pelo que era inútil, e por isso não admitida pela lei (art.º 57.º, n.º 1, da LGT) a apreciação do pedido de revisão por iniciativa da Requerente (art.º 78.º, n.º 1, da LGT), dada a extemporaneidade do mesmo e a sua falta de fundamento por inexistência de qualquer erro imputável aos serviços;
- Face ao exposto não pode o Tribunal Arbitral considerar tempestivo o presente pedido, por não estarem, manifestamente, reunidos os pressupostos legais exigidos pelo art.º 78.º, n.º 1, da LGT, e sendo evidentes quer o decurso do prazo para os Requerentes pedirem a revisão do acto tributário por sua iniciativa, quer a inexistência de qualquer erro imputável aos Serviços nas liquidações contestadas;
- Ainda que assim não fosse, o que apenas se admite por facilidade de raciocínio, ou seja, ainda que fosse legalmente possível a apreciação da revisão do ato tributário

por iniciativa dos Serviços, estaria a mesma votada ao insucesso pela inexistência e pelo não reconhecimento de qualquer erro que lhe pudesse ser imputável – cfr. art.º 78.º, n.º 1, da LG.

- A incompetência do tribunal constitui uma exceção dilatória de conhecimento oficioso que determina a absolvição da instância nos termos do artigo 576.º e alínea a) do art.º 577.º do Código de Processo Civil (CPC) aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

3. Tramitação subsequente

Por despacho de 10 de maio de 2016, os Requerente foram convidados a exercer o contraditório em relação à defesa de natureza excetiva deduzida pela Requerida, o que aquela fez por requerimento apresentado em 20-05-2016, nos seguintes termos, resumidamente:

- Os pedidos formulados no processo 465/2014-T e nos presentes autos não se confundem, desde logo porque naquele processo não se pedia a revogação de uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão como ora se pede;
- Para além dos pedidos, também as causas de pedir são distintas, nomeadamente porque nos presente auto assume especial relevância a decisão do tribunal arbitral proferida naquele processo 465/2014-T que declarou a ilegalidade de um ato tributário semelhante ao que a administração tributária insiste em manter na ordem jurídica;
- Ao contrário do que a Requerida sustenta no artigo 24º da sua resposta, a Requerente referiu nos artigos 21º a 23º da sua petição inicial, a injustiça evidente da tributação, sendo essa particularmente grave e notória porquanto foi reconhecida pelo tribunal arbitral no processo mencionado.

Exercendo o contraditório em relação à réplica dos Requerentes à defesa de natureza excetiva, a Requerida limitou-se, em Requerimento apresentado em 30-05-2016, a reiterar a argumentação expendida na sua anterior resposta.

4. Alegações dos Requerentes

Nas suas alegações finais, os Requerentes começam por reiterar toda a argumentação expendida na petição inicial, acrescentando ainda, em relação à defesa por exceção deduzida pela Requerida:

- No que diz respeito ao alegado caso julgado, não existe a alegada identidade de pedidos, desde logo porque no processo 465/2014-T não se pedia a revogação de uma decisão de indeferimento de um pedido de revisão de um ato tributário;
- Também as causas de pedir são distintas, porque neste auto assume particular relevância a decisão arbitral proferida naquele processo que declarou a ilegalidade de um ato tributário semelhante ao impugnado no atual processo;
- Por outro lado, ao contrário do que a Requerida sustenta na sua resposta, a (impropriamente) denominada revisão oficiosa prevista no art. 78º, nº 7 da LGT não impõe a prova da prática de qualquer injustiça grave ou notória, apesar de, *in casu*, esta ser particularmente grave e notória porquanto foi reconhecida por decisão do Tribunal Arbitral relativa a um ato tributário idêntico;
- De qualquer forma, é flagrante o erro da AT para efeitos do disposto no artigo 78º, nº 1 da Lei Geral Tributária;
- Na verdade, é jurisprudência assente que, embora o conceito de erro imputável aos serviços aludido na segunda parte do nº 1 art. 78º da LGT não compreenda todo e qualquer vício, (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do ato afetada pelo erro;
- O indeferimento, tácito ou expresso, do pedido de revisão é suscetível de controlo judicial, conforme art.º 95º, nº 1 e nº 2 al. d) da LGT;

- É hoje jurisprudência consolidada que, podendo a administração tributária, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do ato tributário, no prazo de quatro anos ou a todo o tempo se o tributo não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (conforme art. 78º, nº1 da LGT), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento;
- É hoje pacífico que a revisão prevista no art. 78º da LGT constitui um poder-dever da administração tributária, à qual se impõe, por força dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade dos impostos, que a administração tributária está obrigada a observar na sua atividade (art. 266º, nº 2 da CRP), que não exija dos contribuintes senão o imposto resultante da lei;
- Foi o incumprimento desse dever que impôs o recurso à arbitragem, para que os atos de liquidação dos autos sejam definitivamente expurgados da ordem jurídica;

5. Alegações da Requerida

Contra-alegou a Requerida, o que fez nos seguintes termos:

- A sujeição ao imposto da verba 28.1 da TGIS resulta de dois fatores, a saber: a afetação habitacional e o valor patrimonial de cada prédio igual ou superior a 1.000.000, 00 de euros;
- Sendo o edifício constituído em propriedade total, com partes suscetíveis de utilização independente, integra o mesmo o conceito de prédio, ou seja, uma única unidade sendo o valor patrimonial tributário do mesmo determinado pela soma das partes com afetação habitacional; sendo este valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000, 00 de euros, há sujeição a imposto.

II - SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral singular foi regularmente constituído em 23-02-2016, tendo sido o árbitro designado pelo Conselho Deontológico do CAAD, cumpridas as despectivas formalidades legais e regulamentares (artigos 11º, n-º 1, als. a) e b) do RJAT e 6º e 7º do Código Deontológico do CAAD).

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se regularmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não foram identificadas nulidades no processo.

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita questões que podem constituir obstáculos à apreciação do mérito da causa, que importa apreciar prioritariamente.

III – QUESTÕES A DECIDIR

A) Questões de natureza excetiva

Em Primeiro lugar há que decidir as seguintes questões que podem obstar ao conhecimento do pedido:

1. Incompetência do Tribunal;
2. Extemporaneidade do pedido e conseqüente procedência da exceção de caducidade do direito de ação, por não estarem reunidos os pressupostos legais para a interposição de pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do art. 78º, nº 1 da LGT;
3. Inutilidade superveniente da lide (nos termos do art. 277º, al. e) do Código de Processo Civil);
4. Procedência da exceção de caso julgado (nos termos da al. i) do nº 1 do art. 89º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos);

B) Questões de fundo

Se nada obstar à apreciação do mérito da causa, as questões de fundo a apreciar são as suscitadas, quanto à legalidade dos atos de liquidação em causas, no pedido de revisão dessas mesmas liquidações. Nesse pedido de revisão, a única questão suscitada é a da incidência do imposto da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo sobre divisões de prédio urbano em propriedade total, com afetação habitacional e suscetíveis de utilização independente e como tal consideradas na matriz predial tributária.

IV – FACTOS PROVADOS

São os seguintes os factos provados considerados relevantes para a decisão:

- Os Requerentes eram, à data dos alegados factos tributários, os únicos herdeiros de A..., de cuja herança faz parte o direito de propriedade sobre o prédio urbano sito na Av. ..., nos. ... a ... em Lisboa, inscrito na matriz urbana com o nº..., da freguesia do ..., Lisboa;
- O prédio compreende um total de 34 andares e divisões com utilização independente, dos quais 22 estão afetos a habitação, não estando constituído em propriedade horizontal no período tributário em causa;
- A soma dos valores patrimoniais tributários de todos os andares e divisões com afetação habitacional perfaz o total de 1.945.540,00 euros, mas nenhum dos andares considerado isoladamente tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 euros;
- A AT- Autoridade Tributária e Aduaneira liquidou imposto do selo sobre os valores patrimoniais tributários dos andares ou partes suscetíveis de utilização independente, à taxa de 1%, por aplicação do disposto na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) relativamente ao ano de 2012;
- O valor somado do imposto liquidado em todas as liquidações impugnadas é de 19.455,40 euros;

- Os Requerentes procederam ao pagamento deste montante;
- Em 1-8-2015, os Requerentes deduziram pedido de revisão dos atos de liquidação;
- Os Requerentes não foram notificados de decisão sobre o pedido de revisão.

V - FUNDAMENTAÇÃO

A) – Questões prévias

1.Incompetência do Tribunal;

A Requerida suscita a questão da incompetência do Tribunal Arbitral, sem, no entanto, a fundamentar.

Tratando-se de questão de conhecimento oficioso, impõe-se analisá-la apesar da falta de argumentação.

O pedido de pronúncia que deu origem aos presentes autos tem por objeto a declaração de ilegalidade de um ato de indeferimento tácito de um pedido de revisão de atos de liquidação.

A competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária encontra-se fixada pelo art. 1º do RJAT, em cujo nº 1 se estipula que essa competência compreende a apreciação das seguintes pretensões:

- a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
- b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais;

Literalmente, não se contempla nesta delimitação de competências a apreciação de pretensões de declaração de ilegalidade de atos de indeferimento originados em pedidos de revisão oficiosa de atos tributários, como aliás não se contempla a declaração de

ilegalidade de quaisquer outros atos tributários de segundo ou terceiro grau (reclamações gratuitas e recursos hierárquicos).

No entanto, a jurisprudência dos tribunais arbitrais em matéria tributária tem sido consistente em admitir que, apesar de não literalmente prevista, se deve admitir que a competência dos tribunais arbitrais abrange a apreciação da legalidade destes atos.

Sobre o assunto escreve JORGE LOPES DE SOUSA, *Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, in NUNO VILLA-LOBOS E MÓNICA BRITO VIEIRA, “Guia da Arbitragem Tributária”, Almedina, Coimbra, 2013, p. 121:

“No que concerne aos atos de indeferimento de pedidos de revisão de ato tributário, não resulta do teor exposto do RJAT a possibilidade de serem apreciados pelos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Na verdade, no artigo 2º do RJAT não se faz qualquer referência expressa a estes atos, ao contrário do que acontece com a alteração legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, que refere os «pedidos de revisão de ato tributários» e os «atos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de atos de liquidação». No entanto, a fórmula «declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributo, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta», utilizada na al. a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT, numa mera interpretação declarativa, não restringe o âmbito de jurisdição arbitral aos casos em que é impugnado diretamente um ato de um daqueles tipos, pois a ilegalidade de atos de liquidação pode ser declarada jurisdicionalmente como corolário da ilegalidade de um ato de segundo grau, que confirme um ato de liquidação, incorporando, com essa confirmação, a sua ilegalidade”.

O Supremo Tribunal Administrativo tem reiteradamente decidido no sentido de que, quando o ato de indeferimento do pedido de revisão oficiosa não comporte a apreciação da legalidade do ato de primeiro grau, a forma processual de reação contra esse indeferimento é não a impugnação mas a ação administrativa especial (neste sentido os acórdãos do

Supremo Tribunal Administrativo de 20-5-2003, proc. n.º 638/03; de 8-10-2003, proc. n.º 870/03; de 24-03-2004, proc. n.º 1588/03; e 6-11-2008, proc. n.º 357/08).

Argumenta o Tribunal: “Se o ato administrativo em matéria tributária comporta a apreciação do ato de liquidação, a legalidade deste último, não obstante não ser ele o objeto imediato do recurso, é nele indiretamente apreciada pelo tribunal, justificando-se, por este motivo, a adoção do processo judicial de impugnação” (acórdão do STA de 02-02-2005, proc. n.º 01171/04).

Nesta conformidade, e na medida em que a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária está limitada, no que concerne aos atos de liquidação, autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, à declaração da sua ilegalidade e suas consequências, os atos de segundo grau em que não se conheça efetivamente da legalidade do ato de primeiro grau estarão fora do alcance da competência dos tribunais arbitrais, ainda de acordo com JORGE LOPES de SOUSA, *op. cit.* p. 123.

No entanto, o Supremo Tribunal Administrativo também tem afirmado reiteradamente que, em caso de ato silente de não decisão do pedido de revisão de ato tributário, o meio processual de reação adequado é a impugnação, a qual abre caminho à apreciação da legalidade do ato de primeiro grau. Neste sentido os acórdãos do STA de 02-02-2005, proc. n.º 01171/04; de 02-07-2014, proc. n.º 01950/13; e de 08-07-2009, proc. n.º 0306/09).

Sobre este entendimento doutrinal, lê-se no acórdão de 02-05-2005: “Deste modo, ao deixar de se pronunciar sobre a pretensão da recorrente, a autoridade recorrida indeferiu-a, ou seja, não reconheceu, no ato de liquidação em causa, as ilegalidades que a requerente lhe imputava. Em causa está, pois, mediatamente, a legalidade do ato tributário de liquidação: apreciar o ato recorrido – saber se a pretensão da recorrente, de que fosse revisto aquele ato, merecia, ou não, ser indeferida (ainda que presumidamente) – implica sindicatá-la a legalidade da liquidação.”

Conclui-se assim que este Tribunal é competente para apreciar a legalidade do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão oficial, ie, para conhecer do pedido, uma vez que esse conhecimento implica, de modo mediato, apreciar a legalidade dos atos e liquidação de primeiro grau.

Não procede, por conseguinte, a alegada exceção de incompetência do Tribunal.

2. Extemporaneidade do pedido e consequente procedência da exceção de caducidade do direito de ação, por não estarem reunidos os pressupostos legais para a interposição de pedido de revisão dos atos tributários, nos termos do art. 78º, nº 1 da LGT;

O pedido de revisão dos atos tributários está sujeito a prazos estabelecidos no artigo 78º da LGT.

Estando em causa apreciar um ato de indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa, se se verificar que o pedido foi apresentado fora de prazo e que, como tal, o mesmo nunca poderia ter sido atendido, então há que considerar que o indeferimento é legal, por extemporaneidade do pedido, o que acarreta que o mesmo pedido não pudesse reabrir a via contenciosa de impugnação.

É esta a questão que cabe analisar.

São factos a ter em consideração:

- O pedido de revisão dos atos tributários em causa foi apresentado pelos Requerentes em 4 de agosto de 2015.
- As liquidações impugnadas foram emitidas em 28 de agosto de 2013

O artigo 78º, nº 1 da LGT estipula:

1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Constitui jurisprudência firme que a revisão dos atos tributários pela Administração Tributária pode ser pedida pelos sujeitos passivos no prazo de quatro anos. Citando o Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 04-05-2016 proc. nº 407/15:

“É hoje jurisprudência consolidada que, podendo a AT, por sua iniciativa, proceder à revisão oficiosa do acto tributário, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços (art. 78.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária), também o contribuinte pode, naquele prazo da revisão oficiosa, pedir esta mesma revisão com aquele fundamento.”

A jurisprudência arbitral tem-se feito eco desta mesma doutrina, do que se dá como exemplo a recente decisão proferida no processo 27/2016-T de 29-06-2016, em que se diz, sobre uma questão exatamente igual à que temos sob análise:

“Nos termos do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, a revisão do acto tributário por iniciativa da administração tributária pode fazer-se no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. É este o prazo aplicável e não o de três anos previsto no n.º 4 do mesmo artigo que se reporta à revisão da matéria tributável e não ilegalidades decorrentes do regime jurídico aplicável.

Ora, se as liquidações impugnadas foram emitidas em 28 de agosto de 2013 e se o pedido de revisão das mesmas foi apresentado em 4 de agosto de 2015, há que concluir que não se encontrava esgotado o prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do art. 79º da LGT.

Além disso, para poder aproveitar do prazo de quatro anos previsto na segunda parte do n.º 1 do art. 79º da LGT, o pedido devia ser formulado com fundamento em erro imputável aos serviços.

O “erro imputável aos serviços” a que alude o artigo 78.º, n.º 1, in fine, da LGT compreende não só o lapso, o erro material ou o erro de facto, como, também, o erro de

direito, e essa imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão da liquidação afetada pelo erro (STA, acórdão de 14-03-2012, proc. n.º 01007/11).

Ora, um erro de direito, é precisamente o vício que os Requerentes assacam às liquidações impugnadas, erro que quiseram ver sanado através do pedido de revisão dessas liquidações.

A apresentação do pedido de revisão das liquidações foi, portanto, tempestiva, pelo que não procede a exceção de intempestividade (caducidade do direito de ação) com base na intempestividade do pedido de revisão cujo indeferimento se impugna.

3. Inutilidade superveniente da lide (nos termos do art. 277º, al. e) do Código de Processo Civil)

A Requerida diz verificar-se a exceção de inutilidade superveniente da lide, o que justifica do seguinte modo: “a continuação da tramitação do presente processo é inútil, uma vez que a Requerente não pode formular o mesmo pedido, em virtude da sua extemporaneidade, e até porque a decisão até já transitou em julgado.

Como é sabido, a inutilidade superveniente da lide pressupõe uma ocorrência verificada após o início do processo e que torna a instância desnecessária.

A Requerida não formula argumentos que justifiquem, nem por nossa parte vislumbramos que fundamentos poderia haver para se considerar existir, no caso dos autos, inutilidade superveniente da lide.

Conclui-se pela improcedência da exceção de inutilidade superveniente da lide.

4. Procedência da exceção de caso julgado (nos termos da al. i) do n.º 1 do art. 89º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos)

Nos termos do art. 580º do Código de Processo Civil, a exceção de caso julgado pressupõe a repetição de uma causa.

E nos termos do art. 581º, nº 1, repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica (nº 2 do art. 581 CPC). Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico (nº 3 do art. 581 CPC). E há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico (nº 4 do art. 581 CPC).

Consideramos que se é evidente que existe nos dois casos sob análise identidade quanto aos sujeitos, e sendo mesmo de admitir que existe identidade de causa de pedir, não existe já identidade de pedido. O pedido no processo 465/2014-T era a anulação das liquidações impugnadas, enquanto no atual processo é a anulação do ato de indeferimento tácito do pedido de revisão das mesmas liquidações.

Mas além disso, e acima de tudo o mais, não tendo sido proferida decisão de mérito no processo 465/2014-T, não se formou caso julgado quanto ao pedido. Com efeito, nos termos do artigo 621º do CPC, “a sentença constitui caso julgado nos precisos limites e termos em que julga”. Se a decisão arbitral proferida no processo 465/2014-T não conheceu do pedido, não se poderia ter formado caso julgado quanto a este.

Improcede, pois, a exceção de caso julgado, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

B) Questão do fundo

A questão de fundo que há que apreciar e decidir é a de saber se o imposto da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo incide sobre divisões de prédio urbano em propriedade total, com afetação habitacional suscetíveis de utilização independente e como tal considerada na matriz predial tributária.

Sobe esta mesma questão o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou várias vezes, encontrando-se firmada a doutrina de que, tratando-se de um prédio constituído em

propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo valor patrimonial tributário resultante do somatório do valor patrimonial tributário de todas as divisões ou andares suscetíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo valor patrimonial tributário atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação.

A fundamentação desta doutrina pode encontrar-se num dos primeiros acórdãos que o Supremo Tribunal proferiu sobre esta matéria, a 09-09-2015, no processo n.º 47/15. Neste aresto, que tomamos como base da nossa decisão nos presentes autos, profere o STA:

«O conceito de “prédio (urbano) com afectação habitacional” não foi definido pelo legislador. Nem na Lei n.º 55-A/2012, que o introduziu, nem no Código do IMI, para o qual o n.º 2 do artigo 67.º do Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei), remete a título subsidiário. E é um conceito que, provavelmente mercê da sua imprecisão – facto tanto mais grave quanto é em função dele que se recorta o âmbito de incidência objectiva da nova tributação –, teve vida curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que deu nova redacção àquela verba n.º 28 da Tabela Geral, e que recorta agora o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6.º do Código do IMI.

Da letra da lei nada de inequívoco decorre, aliás, pois ela própria ao utilizar um conceito que não definiu e que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário prestou-se, desnecessariamente, a equívocos, em matéria – de incidência tributária – em que a certeza e a segurança jurídica deviam também ser preocupações cimeiras do legislador.”

E prossegue o Tribunal:

“(...)A presente temática está, desde logo por força do artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, sujeita às normas do Código do IMI, - «às matérias não

reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o CIMI».

Como tal, e como já tantas vezes se mencionou, no entendimento do presente tribunal, o mecanismo para o apuramento do VPT relevante para efeitos da aludida verba, é o que se encontra estatuído no Código do IMI.

Ora, o artigo 12.º, n.º 3 do Código do IMI estabelece que «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».

Desvalorizando o legislador, nos termos anteriormente mencionados, qualquer prévia constituição de propriedade horizontal ou vertical.

Com efeito, para este (legislador), o que releva é a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio urbano e à sua utilização.

Refira-se que a própria ATA parece concordar com o critério exposto, razão pela qual as liquidações que a própria emite são muito claras nos seus elementos essenciais, donde resulta o valor de incidência ser o correspondente ao VPT de cada um dos andares e as liquidações individualizadas.

Logo, se o critério legal impõe a emissão de liquidações individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, nos mesmos moldes em que o estabelece para os prédios em propriedade horizontal, claramente estabeleceu o critério, que tem de ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do novo imposto.

Assim, só haveria lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentasse um VPT superior a € 1.000.000,00.

Não podendo a ATA considerar como valor de referência para a incidência do novo imposto o valor total do prédio, quando o próprio legislador estabeleceu

regra diferente em sede de IMI (e, tal como anteriormente mencionado, este é o código aplicável às matérias não reguladas no que toca à Verba n.º 28 da TGIS).

Em conclusão, o regime jurídico actual não impõe a obrigação de constituição de propriedade horizontal, pelo que a actuação da ATA traduz-se numa discriminação arbitrária e ilegal.

De facto, não pode a ATA distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal, bem assim como o princípio da legalidade fiscal previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, e ainda os princípios da justiça, igualdade e proporcionalidade fiscal.

No caso em apreço, o[s] prédio[s] em causa encontrava[m]-se, à data relevante dos factos, constituído[s] em propriedade total e tinha[m] [...] fracções com utilização independente, como resulta dos documentos [...].

Dado que nenhuma dessas fracções tem valor patrimonial igual ou superior a € 1.000.000,00, como resulta dos documentos juntos aos autos, conclui-se pela não verificação do pressuposto legal de incidência.”

Consideramos que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo assenta em fundamentos corretos, pelo que entendemos dever aplicá-la ao caso *sub judice*, sem qualquer modificação.

No âmbito do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o legislador estabeleceu claramente, no artigo 12.º, n.º 2 do CIMI, que as partes de prédio com utilização independente são avaliadas separadamente, sendo esse valor tomado como base da liquidação de imposto.

No âmbito do Imposto do Selo, o artigo 13.º, n.º 1 do respetivo código dispõe que “o valor dos imóveis é o valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI”.

Portanto, parece claro que o legislador pretendeu que fosse considerado o valor patrimonial tributário das partes com utilização independente.

A AT - Autoridade Tributária e Aduaneira parece conformar a sua atuação com este entendimento, ao emitir atos de liquidação de Imposto do Selo individualizados em relação a cada parte.

Acresce que, de acordo com o artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Ora, o elemento subjetivo da interpretação, a retirar dos elementos históricos que são sobejamente conhecidos nesta matéria, e que são parcialmente reproduzidos no acórdão do STA citado, indica claramente a intenção do legislador de submeter a tributação casas habitacionais de elevado valor.

Em consonância com todos os elementos interpretativos mencionados, deve considerar-se que, estando-se perante um prédio em propriedade total formado por partes suscetíveis de utilização independente, só há lugar a incidência de IS (no âmbito da Verba n.º 28 da TGIS) se alguma das partes, andares ou divisões com utilização independente apresentar um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000,00 de euros.

Por todo o exposto, cumpre concluir que as liquidações de imposto de selo impugnadas são ilegais, por violação da lei de imposto, ao incidirem sobre partes independentes de prédios em propriedade total, mas tomando por base o valor patrimonial tributário da soma das mesmas partes e quando nenhuma dessas partes tem um valor patrimonial tributário igual ou superior a 1.000.000 de euros.

VII - DECISÃO

Pelos fundamentos expostos, decide-se:

1. Declarar a ilegalidade e anular o ato silente impugnado, de indeferimento tácito do pedido de revisão interposto pelos Requerentes das liquidações do Imposto do Selo sobre as divisões com afetação habitacional do prédio inscrito na matriz urbana com o nº..., da freguesia do ..., Lisboa, referentes ao ano de 2012;
2. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações do Imposto do Selo sobre as divisões com afetação habitacional do prédio urbano inscrito na matriz urbana com o nº..., da freguesia do ..., Lisboa, referentes ao ano de 2012;
3. Condenar a Requerida AT – Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir o imposto indevidamente pago, acrescido dos respetivos juros indemnizatórios, nos termos do art. 43º da LGT.

Valor da utilidade económica do processo: Fixa-se o valor da utilidade económica do processo em 19.455,40 euros.

Custas: Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 1.224,00 euros, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Registe-se e notifique-se esta decisão arbitral às partes.

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 27 de setembro de 2016

O Árbitro

(Nina Aguiar)

