

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 189/2016-T

Tema: Imposto do Selo, verba 28.1 da TGIS e propriedade vertical.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

- 1.1. A..., S.A., contribuinte n.º ... (doravante designada por Requerente), com sede na Avenida ..., n.º..., ..., Lisboa, apresentou em 28/03/2016, pedido de pronúncia arbitral, no qual solicita a anulação das decisões de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa que têm por objecto as liquidações de Imposto do Selo infra descritas, o reembolso das quantias indevidamente pagas e o pagamento de juros indemnizatórios.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 25/05/2016 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 29/06/2016 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida em 04/07/2016 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e juntar o Processo Administrativo (PA) aos autos.
- 1.5. Em 15/09/2016 a Requerida apresentou a sua resposta na qual sustenta que os actos tributários em crise devem ser mantidos na ordem jurídica, visto que aplicam

correctamente a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) e, por outro lado, não violam o art 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

- 1.6. O tribunal em 21/09/2016, atenta a inexistência de prova a produzir ou excepções a tratar decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, concedeu prazo para que as partes, querendo, apresentassem as alegações finais escritas e fixou data limite para proferir a decisão arbitral.
- 1.7. As partes não apresentaram alegações finais escritas.

2. POSIÇÃO DAS PARTES

A Requerente, quanto à matéria de facto, alega que a Requerida liquidou Imposto do Selo em Novembro de 2012 a uma taxa de 0,5% em relação a andares ou divisões susceptíveis de utilização independente e com afectação habitacional sobre um valor patrimonial tributário (VPT) agregado de € 2 009 240,00 relativamente ao edifício «...» e de € 1 208 930,00 no que respeita ao edifício «...».

No que tange às liquidações praticadas por referência ao ano de 2012, sobre andares e divisões susceptíveis de utilização independente e à taxa de 1%, foram praticadas utilizando o VPT agregado de € 2 054 447,93, relativamente ao edifício «...» e de € 1 236 130,98, no que respeita ao edifício «...».

Na sua visão, as liquidações são ilegais por violação da verba 28.1 da TGIS, do art. 23.º, n.º 7 do Código do Imposto do Selo (CIS) e do art. 12.º, n.º 3 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) e, em segundo lugar, relativamente às liquidações

praticadas em 2013, por violação do regime transitório constante do art. 6.º, n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro.

Em concreto, a Requerente entende que a interpretação gizada pela Administração Tributária (AT) relativamente às liquidações de Imposto do Selo não encontra suporte normativo e, como tal, devem ser anuladas.

Para sustentar tal conclusão defende que a verba 28.1 da TGIS prevê três requisitos cumulativos para a tributação: i) o contribuinte ser titular do direito de propriedade, direito de usufruto ou direito de superfície sobre o prédio; ii) o prédio dispor de um VPT igual ou superior a € 1 000 000,00, constante da matriz e iii) tratar-se de um prédio com afectação habitacional.

Adita em abono da sua tese que o conceito de prédio urbano comporta as divisões susceptíveis de utilização independente; que a afectação habitacional se afere divisão a divisão, no caso dos prédios em propriedade vertical, com divisões susceptíveis de utilização independente e que o valor de referência para a incidência quer do IMI, quer do Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS, é o VPT de cada divisão afecta a habitação e não a soma destas.

Deste modo sustenta que, se no caso concreto existem divisões com utilização independente e se nenhuma das divisões com afectação habitacional tem um VPT superior a € 1 000 000,00, as liquidações são ilegais e, como tal, as decisões de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa formulados em 31/08/2015 são ilegais, por violação da verba 28.1 da TGIS.

Relativamente às liquidações emitidas em 2013 entende que há violação do regime transitório constante do art. 6.º, n.º 1 da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, isto é, não é lícito à AT cobrar duas vezes o mesmo imposto por referência ao ano de 2012.

Acrescenta ainda que a emissão de duas liquidações de Imposto do Selo, uma em 2012 e outra em 2013, ambas por referência ao ano de imposto de 2012 pode igualmente configurar uma duplicação de colecta.

Termina, requerendo o reembolso das quantias de imposto indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

A Requerida, por seu turno, sustenta que a Requerente pretende erradamente assimilar a propriedade vertical à propriedade horizontal, para extrair consequências fiscais que não lhe assistem.

No seu juízo, um prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente é diverso de um imóvel em regime propriedade horizontal, constituído por fracções autónomas e, como tal, por diversos prédios. Circunstância que permite concluir que não constituem prédios urbanos as divisões de imóveis não sujeitos ao regime da propriedade horizontal.

Pugna que a sujeição ao Imposto do Selo da verba 28.1 da TGIS resulta da conjugação de dois requisitos: i) o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1 000 000,00 e ii) a afectação habitacional.

Advoga ainda que as liquidações praticadas ao abrigo do art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro não são ilegais, visto que foram efectuadas em 2013 e foi considerado o VPT utilizado para efeitos de liquidação de IMI.

Por isso, finaliza concluindo que se não se reconhece qualquer erro nos pressupostos de facto e de direito nas liquidações não poderá reconhecer-se o direito a juros indemnizatórios do sujeito passivo.

Deste modo, o tribunal tem de conhecer as seguintes questões:

- i) se as liquidações de Imposto do Selo são ilegais por erro nos pressupostos de facto e de direito;
- ii) se a Requerente tem direito ao reembolso dos valores de imposto pagos;
- iii) se a Requerente tem direito a juros indemnizatórios.

3.SANEAMENTO

A cumulação de pedidos subjacente aos presentes autos é admissível, porquanto tem por objecto actos de liquidação do mesmo imposto, o do Selo. Como também se verifica a identidade entre a matéria de facto e a procedência do pedido depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, cfr. art. 3.º, n.º 1 do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, não foram suscitadas quaisquer questões que obstem à apreciação do mérito da causa, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir o pedido, verificando-se, consequentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos que se consideram provados

4.1.1. A Requerente é proprietária do edifício – «...» – inscrito na matriz predial sob o n.º ... (proveniente do artigo matricial urbano n.º...), urbano, freguesia de..., Lisboa.

4.1.2. Tal edifício compreende, nomeadamente, 11 divisões com utilização independente, inscritas do seguinte modo:

- a) Cave Esquerda, com um VPT de € 178 260,00, habitação;
- b) R/C Direito, com um VPT de € 179 250,00, habitação;
- c) R/C Esquerdo, com um VPT de € 177 410,00, habitação;
- d) 1.º Direito, com um VPT de € 186 560,00, habitação;
- e) 1.º Esquerdo, com um VPT de € 180 150,00, habitação;

- f) 2.º Direito, com um VPT de € 186 560,00, habitação;
- g) 2.º Esquerdo, com um VPT de € 180 150,00, habitação;
- h) 3.º Direito, com um VPT de € 188 460,00, habitação;
- i) 3.º Esquerdo, com um VPT de € 181 990,00, habitação;
- j) 4.º Direito, com um VPT de € 188 460,00, habitação;
- l) 4.º Esquerdo, com um VPT de € 181 990,00, habitação.

4.1.3. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, 29 de Outubro, em relação a cada uma de tais divisões, com afectação habitacional, no montante global de € 10 046,20 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) Cave Esquerda, no montante de € 891,30;
- b) R/C Direito, no montante de € 896,25;
- c) R/C Esquerdo, no montante de € 887,05;
- d) 1.º Direito, no montante de € 932,80;
- e) 1.º Esquerdo, no montante de € 900,75;
- f) 2.º Direito, no montante de € 932,80;
- g) 2.º Esquerdo, no montante de € 900,75;
- h) 3.º Direito, no montante de € 942,30;
- i) 3.º Esquerdo, no montante de € 909,95;
- j) 4.º Direito, no montante de € 942,30;
- l) 4.º Esquerdo, no montante de € 909,95.

4.1.4. O pagamento de tais liquidações foi efectuado pela Requerente numa prestação única e da seguinte forma:

- a) Cave Esquerda, € 891,30;
- b) R/C Direto, € 896, 25;
- c) R/C Esquerdo, € 887,05;
- d) 1.º Direito, € 932,80;
- e) 1.º Esquerdo, € 900,75;
- f) 2.º Direito, € 932,80;
- g) 2.º Esquerdo, € 900,75;
- h) 3.º Direito, € 942,30;
- i) 3.º Esquerdo, € 909,95;
- j) 4.º Direito, € 942,30;
- l) 4.º Esquerdo, € 909,95.

4.1.5. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao ano de 2012, em relação a cada uma de tais divisões, com afectação habitacional, no montante global de € 20 092,40 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) Cave Esquerda, no montante de € 1 782,60;
- b) R/C Direto, no montante de € 1 792,50;
- c) R/C Esquerdo, no montante de € 1 774,10;
- d) 1.º Direito, no montante de € 1 865,60;
- e) 1.º Esquerdo, no montante de € 1 801,50;

- f) 2.º Direito, no montante de € 1 865,60;
- g) 2.º Esquerdo, no montante de € 1 801,50;
- h) 3.º Direito, no montante de € 1 884,60;
- i) 3.º Esquerdo, no montante € 1 819,90;
- j) 4.º Direito, no montante de € 1 884,60;
- l) 4.º Esquerdo, no montante de € 1 819,90.

4.1.6. O pagamento das liquidações respeitantes ao ano de 2012 foi efectuado pela Requerente da seguinte forma:

- i) 1.ª prestação:
 - a) Cave Esquerda, no montante de € 594,20;
 - b) R/C Direito, no montante de € 597,50;
 - c) R/C Esquerdo, no montante de € 591,38;
 - d) 1.º Direito, no montante de € 621,88;
 - e) 1.º Esquerdo, no montante de € 600,50;
 - f) 2.º Direito, no montante de € 621,88;
 - g) 2.º Esquerdo, no montante de € 600,50;
 - h) 3.º Direito, no montante de € 628,20;
 - i) 3.º Esquerdo, no montante € 606,64;
 - j) 4.º Direito, no montante de € 628,20;
 - l) 4.º Esquerdo, no montante de € 606,64.

ii) 2.^a prestação:

- a) Cave Esquerda, no montante de € 594,20;
- b) R/C Direito, no montante de € 597,50;
- c) R/C Esquerdo, no montante de € 591,36;
- d) 1.º Direito, no montante de € 621,86;
- e) 1.º Esquerdo, no montante de € 600,50;
- f) 2.º Direito, no montante de € 621,86;
- g) 2.º Esquerdo, no montante de € 600,50;
- h) 3.º Direito, no montante de € 628,20;
- i) 3.º Esquerdo, no montante € 606,63;
- j) 4.º Direito, no montante de € 628,20;
- l) 4.º Esquerdo, no montante de € 606,63.

iii) 3.^a prestação:

- a) Cave Esquerda, no montante de € 594,20;
- b) R/C Direito, no montante de € 597,50;
- c) R/C Esquerdo, no montante de € 591,36;
- d) 1.º Direito, no montante de € 621,86;
- e) 1.º Esquerdo, no montante de € 600,50;
- f) 2.º Direito, no montante de € 621,86;
- g) 2.º Esquerdo, no montante de € 600,50;

h) 3.º Direito, no montante de € 628,20;

i) 3.º Esquerdo, no montante € 606,63;

j) 4.º Direito, no montante de € 628,20;

l) 4.º Esquerdo, no montante de € 606,63.

4.1.7. O edifício identificado em 4.1.1. não se encontrava constituído sob o regime de propriedade horizontal a 31 de Outubro de 2012.

4.1.8. A Requerente é igualmente proprietária do edifício – «...» – inscrito na matriz predial sob o n.º ... (proveniente do artigo matricial urbano n.º ...), urbano, freguesia de ..., Lisboa.

4.1.9. Tal edifício compreende, nomeadamente, 13 divisões com utilização independente, inscritas do seguinte modo:

a) Cave Direita, com um VPT de € 93 960,00, habitação;

b) Cave Esquerda, com um VPT de € 99 320,00, habitação;

c) R/C Direito, com um VPT de € 93 590,00, habitação;

d) R/C Esquerdo, com um VPT de € 98 950,00, habitação;

e) 1.º Direito, com um VPT de € 93 590,00, habitação;

f) 1.º Esquerdo, com um VPT de € 98 950,00, habitação;

g) 2.º Direito, com um VPT de € 93 590,00, habitação;

h) 2.º Esquerdo, com um VPT de € 98 950,00, habitação;

i) 3.º Direito, com um VPT de € 93 590,00, habitação;

j) 3.º Esquerdo, com um VPT de € 98 950,00, habitação;

- l) 4.º Direito, com um VPT de € 93 590,00, habitação;
- m) 4.º Esquerdo, com um VPT de € 98 950,00, habitação;
- n) 5.º, com um VPT de € 52 950,00, habitação.

4.1.10. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, 29 de Outubro, em relação a cada uma de tais divisões, com afectação habitacional, no montante global de € 6 044,65 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) Cave Direita, no montante de € 469,80;
- b) Cave Esquerda, no montante de € 496,60;
- c) R/C Direito, no montante de € 467,95;
- d) R/C Esquerdo, no montante de € 494,75;
- e) 1.º Direito, no montante de € 467,95;
- f) 1.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- g) 2.º Direito, no montante de € 467,95;
- h) 2.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- i) 3.º Direito, no montante de € 467,95;
- j) 3.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- l) 4.º Direito, no montante de € 467,95;
- m) 4.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- n) 5.º, no montante de € 264,75.

4.1.11. O pagamento das liquidações foi efectuado pela Requerente em prestação única da seguinte forma:

- a) Cave Direita, no montante de € 469,80;
- b) Cave Esquerda, no montante de € 496,60;
- c) R/C Direito, no montante de € 467,95;
- d) R/C Esquerdo, no montante de € 494,75;
- e) 1.º Direito, no montante de € 467,95;
- f) 1.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- g) 2.º Direito, no montante de € 467,95;
- h) 2.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- i) 3.º Direito, no montante de € 467,95;
- j) 3.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- l) 4.º Direito, no montante de € 467,95;
- m) 4.º Esquerdo, no montante de € 494,75;
- n) 5.º, no montante de € 264,75.

4.1.12. A Requerente foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao ano de 2012, em relação a cada um de tais divisões, com afectação habitacional, no montante global de € 12 089,30 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) Cave Direita, no montante de € 939,60;
- b) Cave Esquerda, no montante de € 993,20;
- c) R/C Direito, no montante de € 935,90;

- d) R/C Esquerdo, no montante de € 989,50;
- e) 1.º Direito, no montante de € 935,90;
- f) 1.º Esquerdo, no montante de € 989,50;
- g) 2.º Direito, no montante de € 935,90;
- h) 2.º Esquerdo, no montante de € 989,50;
- i) 3.º Direito, no montante de € 935,90;
- j) 3.º Esquerdo, no montante € 989,50;
- l) 4.º Direito, no montante de € 935,90;
- m) 4.º Esquerdo, no montante de € 989,50;
- n) 5.º, no montante de € 529,50.

4.1.13. Tais liquidações foram pagas pela Requerente em três prestações da seguinte forma:

- i) 1.ª prestação:
 - a) Cave Direita, no montante de € 313,20;
 - b) Cave Esquerda, no montante de € 331,08;
 - c) R/C Direito, no montante de € 311,98;
 - d) R/C Esquerdo, no montante de € 329,84;
 - e) 1.º Direito, no montante de € 311,98;
 - f) 1.º Esquerdo, no montante de € 329,84;
 - g) 2.º Direito, no montante de € 311,98;

- h) 2.º Esquerdo, no montante de € 329,84;
- i) 3.º Direito, no montante de € 311,98;
- j) 3.º Esquerdo, no montante € 329,84;
- l) 4.º Direito, no montante de € 311,98;
- m) 4.º Esquerdo, no montante de € 329,84;
- n) 5.º, no montante de € 176,50.

ii) 2.ª prestação:

- a) Cave Direita, no montante de € 313,20;
- b) Cave Esquerda, no montante de € 331,06;
- c) R/C Direito, no montante de € 311,96;
- d) R/C Esquerdo, no montante de € 329,83;
- e) 1.º Direito, no montante de € 311,96;
- f) 1.º Esquerdo, no montante de € 329,83;
- g) 2.º Direito, no montante de € 311,96;
- h) 2.º Esquerdo, no montante de € 329,83;
- i) 3.º Direito, no montante de € 311,96;
- j) 3.º Esquerdo, no montante € 329,83;
- l) 4.º Direito, no montante de € 311,96;
- m) 4.º Esquerdo, no montante de € 329,83;
- n) 5.º, no montante de € 176,50.

iii) 3.^a prestação:

- a) Cave Direita, no montante de € 313,20;
- b) Cave Esquerda, no montante de € 331,06;
- c) R/C Direito, no montante de € 311,96;
- d) R/C Esquerdo, no montante de € 329,83;
- e) 1.º Direito, no montante de € 311,96;
- f) 1.º Esquerdo, no montante de € 329,83;
- g) 2.º Direito, no montante de € 311,96;
- h) 2.º Esquerdo, no montante de € 329,83;
- i) 3.º Direito, no montante de € 311,96;
- j) 3.º Esquerdo, no montante € 329,83;
- l) 4.º Direito, no montante de € 311,96;
- m) 4.º Esquerdo, no montante de € 329,83;
- n) 5.º, no montante de € 176,50.

4.1.14. Em 31/08/2015 foram apresentados dois pedidos de revisão oficiosa dos actos de liquidação supra identificados junto do Serviço de Finanças – Lisboa –... .

4.1.15. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 28/03/2016.

4.1.16. A Requerente até ao dia 28/03/2016 não foi notificada de qualquer decisão respeitante aos pedidos de revisão dos actos tributários apresentados em 31/08/2015.

4.2. Factos que não se consideram provados

Não existem factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

4.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

A matéria de facto dada como provada tem génese nos documentos utilizados para cada um dos factos alegados e cuja autenticidade não foi colocada em causa.

5. DO DIREITO

A primeira questão que o tribunal deve conhecer consiste em determinar se a Requerida devia ter revisto os actos tributários.

Para tanto é necessário identificar, desde logo, a norma aplicável, isto é, o art. 78.º da LGT, o qual dispõe o seguinte:

«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.

2. Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.

3. *A revisão dos actos tributários nos termos do n.º 1, independentemente de se tratar de erro material ou de direito, implica o respectivo reconhecimento devidamente fundamentado nos termos do n.º 1 do artigo anterior.*

4. *O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do acto tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.*

5. *Para efeitos do número anterior, apenas se considera notória a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional.*

6. *A revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de 4 anos.*

7. *Interrompe o prazo da revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização».*

O instituto da revisão constitui uma concretização do dever de revogar actos ilegais e, como tal, a AT deve proceder dessa forma nas hipóteses em que ocorram erros nas liquidações que se corporizem na arrecadação de tributos em valor superior ao legalmente previsto. Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade que enformam a actividade da AT impõem essa correcção oficiosa.

Assim, se por um lado é admissível a revisão do acto por iniciativa do contribuinte no prazo da impugnação administrativa, por outro, a AT, por impulso do contribuinte, também pode promover a denominada «revisão oficiosa».

Neste sentido afirma a jurisprudência¹ que: *«Decorre da lei e constitui jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal que a revisão oficiosa de actos tributários a que alude a parte final do n.º 1, do art. 78.º da LGT “por iniciativa de administração tributária” pode realizar-se a pedido do contribuinte (art. 78.º, n.º 7 da LGT), sendo o indeferimento, expresse ou tácito, desse pedido de revisão susceptível de impugnação contenciosa, nos termos do art. 95.º, n.º 1 e 2, al. d) da LGT e art. 97.º, n.º 1, al. d) do CPPT, quando estiver em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação e não prejudicando essa possibilidade a circunstância do pedido de revisão oficiosa ter sido apresentado muito depois de esgotados os prazos de impugnação administrativa, mas dentro dos 4 anos para a revisão do acto de liquidação “por iniciativa de administração tributária”».*

Sucedem que tal pedido de revisão tem de se alicerçar em «erro imputável aos serviços» e ser apresentado no prazo de 4 anos. Ora, esse erro engloba o lapso, o erro material ou de facto, como também o erro de direito.

Em abono da última conclusão refere igualmente a jurisprudência² que: *«...tem desde há muito entendido este Supremo Tribunal de forma pacífica que existindo um erro de direito numa liquidação efectuada pelos serviços da administração tributária, e não decorrendo essa errada aplicação da lei de qualquer informação ou declaração do contribuinte, o erro em questão é imputável aos serviços, pois tanto o n.º 2 do art. 266º da Constituição como o artigo 55.º da Lei Geral Tributária estabelecem a obrigação genérica de a administração tributária actuar em plena conformidade com a lei, razão por que qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável à própria Administração, sendo que esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectado pelo erro, ...».*

¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0886/14, de 19/11/2014, relatado pela Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0886/14, de 19/11/2014, relatado pela Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

Assim, a «revisão oficiosa» exige que, cumulativamente, se verifiquem os seguintes requisitos: i) o pedido seja formulado no prazo de 4 anos contados a partir do acto cuja revisão se solicita ou a todo o tempo quando o tributo não se encontre pago; ii) tenha origem em «erro imputável aos serviços» e iii) proceda da iniciativa do contribuinte ou se realize officiosamente pela AT.

Por outro lado, o n.º 4 do art. 78.º da LGT prevê uma possibilidade de revisão excepcional da matéria tributável no prazo de 3 anos posteriores àquele em que foi praticado o acto tributário, sempre na condição de que o seu fundamento se encontre em injustiça grave ou notória e desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte. Isto é, exige-se, não só a ocorrência de uma injustiça flagrante no apuramento da matéria tributável, como também que esse erro não tenha origem em comportamento do contribuinte susceptível de censura jurídica.

O conceito de injustiça grave ou notória deve ser interpretado a partir do grau de desvio em relação à realidade, embora sempre na condição da natureza inequívoca da injustiça, visto que é neste sentido que devemos interpretar o art. 78.º, n.º 4 e 5 da LGT.

Deste modo, esta revisão excepcional depende dos seguintes requisitos: i) a formulação do pedido no prazo de 3 anos desde a prática do acto cuja revisão se pretende; ii) a injustiça seja grave ou notória e iii) o erro não tenha origem no comportamento negligente do contribuinte.

No caso concreto, a Requerente advoga, no seu pedido de pronúncia, que os pedidos de revisão se alicerçam no art. 78.º, n.º 1 da LGT, visto que há erro imputável à AT e, em segundo lugar, o pedido foi tempestivamente apresentado. Bem como, defende que o entendimento de acordo com o qual um edifício composto por divisões susceptíveis de utilização independente afectas a habitação, cujos VPTS separadamente determinados são inferiores a € 1 000 000, 00, mas que no total perfaçam ou ultrapassem esse valor, estão sujeitos a Imposto do Selo, nos termos da verba 28.1 da TGIS, deve ser considerado ilegal.

Vejam-se assim o é, pelo que, devemos, desde logo, apurar se a sujeição à norma de incidência da verba 28.1 da TGIS deve ser concretizada pelo VPT correspondente a cada uma das divisões susceptíveis de utilização independente, ou se, pelo contrário, pela soma do VPT de cada uma de tais divisões.

Para concretizar tal tarefa há que procurar a norma cujas partes dissentem na sua interpretação.

O art. 1.º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo (CIS) e a verba 28 da TGIS dispõem que se encontram sujeitos a tributação: «*Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:*

28.1 - Por prédio habitacional (...) – 1 %...».

Importa ainda acrescentar que existem liquidações objecto dos pedidos de revisão dos actos tributários praticadas ao abrigo do art. 6.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 Outubro. Mais concretamente, tal normativo dispõe que: «*1 – Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba 28 da respectiva Tabela Geral: a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de Outubro de 2012; b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior; (...) f) A taxas aplicáveis são as seguintes: i) Prédios com afectação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5%;...».*

Deste modo, é necessário perscrutar o conceito de «*prédio habitacional*» a que alude a norma em interpretação e o de «*valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI*». Ora, não sendo possível resolver a questão com recurso ao CIS é por força da estatuição do art. 67.º, n.º 2 de tal diploma necessário aplicar as normas do CIMI.

Consequentemente, dispõe o art. 2.º do CIMI sobre o conceito de prédio:

«1 - Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 - Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 - Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 - Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio».

O conceito de prédio em sede de IMI é, como sabemos, dotado de maior amplitude em relação aqueloutro vertido no art. 204.º, n.º 2 do Código Civil (CC) e engloba três elementos, mais concretamente, um de natureza física, o segundo de carácter jurídico e o último de natureza económica, J. SILVÉRIO MATEUS/L. CORVELO DE FREITAS, *Os impostos sobre o património imobiliário. O Imposto do Selo*, Engisco, 2005, pág. 101 a 103 e JOSÉ MARTINS ALFARO, *Código do Imposto Municipal sobre Imóveis – Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2004, pág. 118 a 123. O primeiro exige a referência a uma fracção de território, abrangendo, designadamente, edifícios e construções nela incorporados com carácter de permanência. O elemento de carácter jurídico exige que a coisa, móvel ou imóvel, pertença ao património de uma pessoa singular ou colectiva. Em terceiro lugar, o elemento de natureza económica exige que a coisa tenha um valor económico.

No que concerne ao conceito de prédio urbano, o art. 6.º do CIMI descreve as suas várias categorias, sendo fundamental para a subsunção em cada uma delas, a natureza da utilização, isto é, o fim a que o mesmo se destina. E, nada na economia do art. 6.º, n.º 1, al. a) do CIMI impede que se classifiquem as partes de um prédio em propriedade vertical,

com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, com uma utilização habitacional, como *«prédio habitacional»*.

Relevante é, repete-se, a sua utilização. E a conclusão diferente não é possível chegar pela interpretação do art. 2.º, n.º 4 do CIMI que eleva cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, à categoria de prédio. Na verdade, também neste último normativo não se consegue vislumbrar nenhum fundamento para discriminar entre prédios em propriedade horizontal e prédios em propriedade vertical, com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, no que tange à sua subsunção como prédios urbanos e habitacionais, de acordo com toda a economia da verba 28 da TGIS. Por outras palavras, se o legislador não tratou diferentemente os prédios em propriedade vertical em relação àqueles constituídos em propriedade horizontal, não deve o intérprete fazê-lo, veja-se neste sentido a decisão arbitral proferida no processo n.º 50/2013 – T, de 29/10/2013, na qual assumiu as funções de árbitro a Dra. MARIA DO ROSÁRIO ANJOS.

Bem pelo contrário, a inscrição matricial e a determinação do VPT demonstram a similitude de tratamento legislativo. Com efeito, as partes dotadas de independência económica devem, cada uma delas, ser objecto de inscrição matricial separada e, conseqüentemente, deverá de igual modo constar autonomamente o respectivo VPT, cfr. art. 2.º, n.º 4, art. 7.º, n.º 2, al. b) e art. 12.º, n.º 3, todos do CIMI. O que tem refracção em sede de liquidação, na medida em que existirá uma por cada andar ou divisão objecto de utilização separada.

Revertendo tal interpretação para os presentes autos, existem 11 e 13 divisões dos edifícios «...» e «...», respectivamente, com utilização habitacional independente que, à data dos factos tributários, não se encontravam constituídos em regime propriedade horizontal e, por conseguinte, desde logo, dúvidas não existem que as mesmas devem ser classificadas como prédios habitacionais de natureza urbana.

Importa ainda dilucidar o outro segmento gráfico da verba do CIS em interpretação, ou seja, o *«valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI»*.

A este respeito, como já se descreveu, o CIMI prevê a autonomização das partes de prédio urbano susceptíveis de utilização independente no que tange à inscrição matricial e à especificação do respectivo VPT. Tal observação é igualmente válida a propósito da consequente liquidação, como dispõe o art. 113.º, n.º 1 e o art. 119.º, n.º 1, ambos do último diploma citado. Com efeito, se o imposto é liquidado «...*com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios (nosso sublinhado) e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro (nosso sublinhado)*...» e o documento de cobrança deve conter a «...*discriminação dos prédios, suas partes susceptíveis de utilização independente, respectivo valor patrimonial tributário e da colecta...*», tal significa que, não só o VPT para efeitos de aplicação da verba 28.1 da TGIS a considerar é aquele objecto de inscrição matricial separada, como também nada obsta à qualificação como «*prédio habitacional*» de andares ou divisões com utilização independente.

Ora, se nenhuma das divisões com afectação habitacional ultrapassava o VPT de € 1 000 000,00, não pode ser aplicável ao caso *sub judice* a norma de incidência em crise, sob pena de ilegalidade. Repete-se, relevante é, para recortar o âmbito de tal norma, que as partes dissentem na sua interpretação: i) que o andar ou divisão susceptível de utilização independente tenha um VPT superior a € 1 000 000,00 e ii) que tenha uma afectação habitacional.

É esta também a conclusão da jurisprudência estadual relativamente à delimitação da incidência da verba 28.1 da TGIS quando observa que: «*Tratando-se de um prédio constituído em propriedade vertical, a incidência do IS deve ser determinada, não pelo VPT resultante do somatório do VPT de todas as divisões ou andares susceptíveis de utilização independente (individualizadas no artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação*», conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09/09/2015, proferido no âmbito do processo n.º 047/15 e em que foi Relator o Conselheiro FRANCISCO ROTHES.

Tal interpretação também se encontra plasmada no seguinte: «*A verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) aditada pelo art.º 4.º da Lei n.º 55–A/2012, de 29/10, não tem aplicação aos prédios urbanos, com um artigo de matriz mas constituídos por partes*

com afectação e utilização independentes a que foram atribuídos independentes VPT, cada um destes de valor inferior a um milhão de euros...», Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 04/05/2016, proferido no âmbito do processo n.º 0172/16 e em que foi Relatora a Conselheira ANA PAULA LOBO.

Deste modo, procede a pretensão de declaração de ilegalidade das decisões de indeferimento tácito dos pedidos de revisão oficiosa dos actos tributários, das liquidações objecto destes e consequentemente tem a Requerente direito ao reembolso das quantias de Imposto do Selo indevidamente pagas.

A Requerente formula ainda um pedido de juros indemnizatórios, por isso há que apurar se tem direito aos mesmos.

O art. 43.º, n.º 1 da LGT dispõe 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»*. Por outras palavras, são três os requisitos do direito aos referidos juros: i) a existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) a determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e iii) o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Deste modo, é logo possível formular uma questão: é admissível determinar o pagamento de juros indemnizatórios em processo arbitral tributário? A resposta à questão é afirmativa. Com efeito, o art. 24.º, n.º 5 do RJAT dispõe que: *«É devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*.

Sucedem que, na presente hipótese, a actividade de cognição do tribunal respeita às decisões de indeferimento dos pedidos de revisão dos actos tributários e o art. 43.º, n.º 1 da LGT determina que só são devidos juros indemnizatórios pela cobrança indevida quando o contribuinte impugne ou reclame. Contudo, a «revisão oficiosa» constitui um instituto distinto da reclamação administrativa e da impugnação judicial.

A este respeito dispõe o art. 43.º, n.º 3 da LGT que: *«São também devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias: (...) c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária».*

Assim, pedida a «revisão oficiosa» do acto tributário pelo contribuinte, se a AT exceder o prazo de um ano para proceder a tal revisão e se a decidir favoravelmente, só são devidos juros indemnizatórios após o decurso de um ano. E se o contribuinte tiver necessidade de recorrer à via judicial? À questão responde a jurisprudência afirmando que: *«...se o contribuinte se vir obrigado a recorrer ao tribunal para obter uma decisão, porque a Administração, dentro ou fora daquele prazo, não reviu o acto, este contribuinte não é tratado diferentemente daquele que obteve a mesma decisão favorável pela via administrativa depois de decorrido um ano. À semelhança do interessado cujo pedido de revisão teve desfecho favorável ditado pela Administração decorrido mais de um ano, também aquele a quem só foi dada razão no tribunal passado esse tempo são devidos os mesmos juros»*³. Isto é, o art. 43.º, n.º 3, al. c) da LGT aplica-se a uma realidade distinta do reembolso ao contribuinte em resultado de «erro imputável aos serviços», ou seja, a demora da AT na conclusão do procedimento de «revisão oficiosa».

Revertendo tal interpretação para o caso concreto, se os pedidos de revisão dos actos tributários foram formulados no dia 31/08/2015, apenas são devidos juros indemnizatórios a partir do dia 01/09/2016, o que se determina.

6. DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide julgar-se integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, condenando-se a Requerida a expurgar da ordem jurídica as liquidações de Imposto do Selo supra identificadas, a

reembolsar a Requerente das quantias de imposto indevidamente entregues e a pagar-lhe juros indemnizatórios nos termos supra expostos.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 48 272,55 (o correspondente à soma das liquidações objecto de pronúncia), nos termos do art. 97.º – A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a cargo da Requerida, no montante de € 2142, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, na medida em que o pedido procedeu integralmente.

Notifique.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2016

O árbitro,

³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0918/06, de 12/12/2006,

Francisco Nicolau Domingos

relatado pelo Conselheiro BAETA DE QUEIROZ.