

[Acórdãos STA](#)**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 02573/14.1BELRS 0159/18
Data do Acórdão: 30-01-2019
Tribunal: 2 SECÇÃO
Relator: CASIMIRO GONÇALVES
Descritores: IMPOSTO DE SELO
OBJECTO
RECLAMAÇÃO GRACIOSA
REVISÃO
CADUCIDADE
IMPUGNAÇÃO
VALOR PATRIMONIAL TRIBUTÁRIO
PROPRIEDADE HORIZONTAL

Sumário: I - A verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo (TGIS) aditada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, não tem aplicação relativamente 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.
II - Reportando-se este normativo ao VPT utilizado para efeito de IMI, não há que, nesse âmbito, introduzir qualquer distinção entre prédios em regime de propriedade horizontal e total/vertical.

Nº Convencional: JSTA000P24156
Nº do Documento: SA22019013002573/14
Data de Entrada: 12-02-2018
Recorrente: AT - AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA
Recorrido 1: A..., SA
Votação: UNANIMIDADE
Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral: Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

RELATÓRIO

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença proferida em 05/06/2017 no processo de impugnação nº 2573/14.1BELRS, do Tribunal Tributário de Lisboa, deduzida por A....., S.A., com os demais sinais dos autos, contra liquidações de Imposto de Selo relativas aos anos de 2012 e 2013, no montante global de 29.931,40 Euros, operadas a coberto da Verba 28.1 da TGIS e que incidiram sobre vários andares do prédio urbano, em regime de propriedade total, sito na Calçada, n.ºs e, em Lisboa e inscrito na matriz urbana da freguesia da Estrela sob o artigo 1105º.

1.2. Terminou as suas alegações formulando as conclusões seguintes:

I - Pelo elenco de razões acima arroladas, ressalve-se melhor entendimento, infere-se que a sentença proferida pelo Tribunal “*a quo*” caiu em erro, porquanto os factos dados como provados devem levar, na aplicação devida das normas substantivas, a solução diversa da sentenciada e portanto conduziriam a uma decisão diferente da adoptada pelo Tribunal *a quo*. Como tal, somos levados a concluir pela existência de uma distorção na aplicação do direito de tal forma a que o decidido não corresponde à realidade normativa objeto de uma análise deficiente, levando a decisão recorrida a enfermar de *error juris*.

II - Como questão prévia, determina a decisão recorrida que improcede a excepção suscitada acerca da intempestividade do procedimento de reclamação graciosa. Não obstante, como foi decidido no Acórdão do STA n.º 0688/08 de 21-01-2009 que passamos a citar: “O meio processual próprio para reagir contra despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa com fundamento em extemporaneidade do pedido é o da acção administrativa especial”, sendo que, caso seja deduzida impugnação judicial, “deve ordenar-se officiosamente a convolação, sempre que o meio processual próprio se mostra ainda tempestivo e a causa de pedir e pedido formulados se revelem igualmente adequados”.

III - Sem conceder, acerca desta matéria o STA, pronunciou-se entre outros no Processo: 0653/05, Acórdão datado de 10/06/2005, disponível em www.dgsi.pt entendendo que: “É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa). No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não o acto de liquidação dentro do prazo da «reclamação administrativa», referido no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. (...) Na verdade, no caso em apreço, o pedido formulado pelo contribuinte foi apresentado para além do prazo máximo de qualquer desses tipos de reclamações, pois, enquanto o pedido de revisão formulado naquele prazo pode ter por fundamento qualquer ilegalidade, o pedido formulado para além daquele prazo apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de colecta.”

IV - Nestes trâmites, e como já alegado, não pode a

decisão recorrida manter-se quanto a este segmento decisório na ordem jurídica.

V - Assim, a questão a controvertida passa por dirimir «se integra o conceito de prédio com afectação habitacional previsto na verba 28 da Tabela Geral de imposto de Selo (IS) tal como foi aditado pelo art. 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29/12, o prédio constituído em propriedade global, ou cada um dos seus andares divisões suscetíveis de utilização independente, individualmente, tal como consta (discriminado) na matriz» e «se, assim, é legal fazer incidir imposto de selo, tomando por referência o somatório dos valores patrimoniais de tais andares ou frações, e se releva a distinção relativa à situação de prédio que se encontre em propriedade horizontal.»

Pronuncia-se a sentença em crise no sentido de que 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 estabelece o critério, que tem que ser único e inequívoco, para a definição da regra de incidência do imposto.

VI - E, pese embora tal questão discutida nos tribunais, inclusivamente na sentença proferida pelo Tribunal *a quo* que também refere as decisões entretanto proferidas pelos Tribunais Superiores, mereça resposta negativa quanto à legalidade de fazer incidir imposto de selo, tomando por referência o somatório dos valores patrimoniais de tais andares ou fracções e que, não releva a distinção relativa à situação de prédio que se encontre em propriedade horizontal, não podemos assim concluir, ou seja, entender que para o legislador a diferenciação da situação de prédio em propriedade vertical ou em propriedade horizontal não foi tido em conta para efeitos de tributação, tendo por referência a alusão à matriz e ao VPT revelando assim a verdade material subjacente à sua existência enquanto prédio e, à sua utilização.

VII - Neste conspecto desatendendo à letra da lei, em particular à distinção feita pelo legislador que individualiza a inscrição dos edifícios em propriedade horizontal, através do conceito de matriz, a decisão acolhe a ideia de que a incidência do novo imposto de selo só se verificaria num prédio em propriedade plena se alguma das partes, andares ou divisões susceptíveis de utilização independente, apresentasse um valor que fosse superior a € 1.000.000,00.

VIII - Portanto, no caso em apreço em que estamos

perante um prédio em propriedade vertical (plena), a sentença recorrida conclui que como cada um dos seus alvéolos susceptíveis de utilização independente, não atinge individualmente o valor da incidência, o prédio não se encontra quanto ao seu valor global, superior a €1.000.000,00, sujeito a imposto de selo, mas sem atender a que o proprietário goza de modo pleno e exclusivo dos direitos de uso, fruição e disposição e que estamos perante uma única inscrição matricial.

IX - Contrariamente ao que foi decidido pelo Tribunal *a quo* e salvo melhor entendimento, o oposto de tal decisão resulta até da análise redundante da transcrita verba 28 da TGIS onde nos deparamos com uma norma que delimita a incidência, diferentemente do que ao ponto 28.1 respeita, onde encontramos uma regra relativa à aplicação da taxa do IS.

X - Isto porque, como resulta da verba 28°, o IS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor (VPT) constante da matriz seja superior a (euro) 1.000.000,00, ou seja, incide sobre direitos de propriedade, usufruto ou direito de superfície (e não sobre os prédios ou objecto dessa propriedade) cujo VPT ultrapasse 1 milhão de euros tendo por referência o tal VPT.

XI - Ora, para a decisão recorrida a questão controvertida passa por saber se a(s) liquidação(ões) impugnada(s) viola(m) o art. 1º, nº 1, do CIS e a verba 28 da TGIS, em concreto, se para efeitos de tributação em imposto de selo, os prédios em propriedade total com divisões de utilização independente, assim reconhecidas na matriz e com VPT individualizado inferior a 1.000.000,00 €, devem ser considerados como uma única realidade, devendo assim ser somados todos os VPT's das suas divisões de aferição de valor para efeitos de tributação, esquecendo-se de que tal raciocínio deve ser feito tendo em conta a matriz (verba 28 da TGIS). Ora, se, assim previu o legislador, é legal fazer incidir imposto de selo tomando por referência o somatório dos valores patrimoniais de tais andares ou fracções, relevando a distinção relativa à situação de prédio que se encontre em propriedade horizontal, de acordo com a matriz de acordo e com a previsão legal.

XII - Vejamos ainda que para o CIMI, aplicável por remissão do Imposto de Selo, “cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio” - nº 3 do art. 2º do CIMI. Ou seja, o legislador distinguiu fracção em propriedade horizontal no conceito de prédio, não diferenciando as unidades

celulares de utilização independente no conceito de prédio constituído em propriedade vertical, ou seja, ignorando cada um dos seus andares divisões susceptíveis de utilização independente.

XIII - Quanto à matriz, a questão reveste-se da maior importância para a análise em apreço. A matriz predial sendo o arquivo do registo de todos os prédios de uma freguesia, aí inscritos individualmente, faz presumir a propriedade. A sua organização e conservação efetivou-se sempre por aplicação das normas do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola e, com base nos elementos do cadastro extraídos da carta cadastral do território nacional, elaborada pelo Instituto Geográfico e Cadastral, constando do art. 165º do CCP quais os dados aí incluídos e especificando o art. 170º desse código que a cada edifício em propriedade horizontal corresponde uma só inscrição na matriz, essa menção tornou-se obrigatória (como refere a propósito o art. 3º do DL 513/80, diploma que visou implementar o cadastro inventarial e fiscal abrangendo todo o país).

XIV - Na verdade, o cadastro predial sendo uma realidade com natureza jurídica identifica de forma uniforme o conjunto de dados que caracterizam e identificam os prédios em todo território nacional, em harmonia com o registo predial, uma vez que, enquanto essa harmonia não se verificar, a caracterização cadastral será provisória — art. 27º do Regulamento do Cadastro Predial - DL 172/95 de 18 de Julho.

Foi no entanto apenas com o DL nº 224/2007 de 31 de Maio que aprovou o regime experimental da execução, exploração e acesso à informação cadastral, que passaram a ser introduzidos novos conceitos tais como os de titulares cadastrais, proprietários do prédio, no todo ou em regime de propriedade horizontal, os detentores da posse, etc.

XV - Por isso, contrariamente à decisão recorrida a interpretação a dar à Verba 28.1 da TGIS, na redacção da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, sendo a sujeição determinada pela conjugação de dois factores - a afectação habitacional e o VPT constante da matriz (igual ou superior a € 1.000.000,00) - deve revestir uma natureza jurídica, já que para efeitos de IMI, essa natureza está subjacente a cada inscrição matricial.

Mas apenas a conjugação das regras do registo e das matrizes (obrigatoriamente um artigo na matriz para um prédio em propriedade vertical e vários artigos matriciais para cada prédio em propriedade horizontal ou um para

cada fracção dessa propriedade), registos resultantes da harmonização com as regras do Código do Registo Predial, permitem consagrar o princípio da universalidade do valor patrimonial tributário apurado na avaliação para efeitos de IMI, o qual tem também aplicação nos impostos sobre o património, como é o caso da verba 28.1 da TGIS, onde se consagram os princípios basilares do sistema fiscal, os seus elementos essenciais e a capacidade contributiva do próprio sujeito passivo.

XVI - Na verdade, a liquidação de imposto, não sendo marco balizador não pode servir de justificação interpretativa, nos moldes que se concebiam na lógica de que se o critério legal impõe a emissão de “liquidações” individualizadas para as partes autónomas dos prédios em propriedade vertical, não obstante o seu somatório final, o faz nos mesmos moldes que estabelece para os prédios em propriedade horizontal, o que inequivocamente põe em causa a regra de incidência subjectiva do imposto.

XVII - Nesse sentido tenha-se em apreço a importância que reveste o facto de que face à impossibilidade de estabelecer a correspondência matricial de determinado prédio, pode essa impossibilidade ser ainda suprida por declaração complementar dos interessados que indique expressamente o artigo da matriz em vigor.

XVIII - Ou seja, as matrizes, não são meras inscrições tributárias; desempenham um papel fundamental no registo embora nelas constem dados determinantes na liquidação de imposto, nomeadamente a localização, o seu valor patrimonial tributário, o S.P. (proprietário), etc., sendo até expressamente utilizado pelo legislador o conceito de matrizes nas normas constantes do imposto de selo cuja interpretação está em causa.

XIX - Face a tudo o que acabamos de expor não se pode retirar outra conclusão que não seja a de que deve ser feita uma interpretação do conceito de prédio, tendo em conta a sua natureza jurídica, como aliás expressamente se colhe do Decreto-Lei n.º 224/84, de 6 de julho e subsequentes alterações, sendo essencial para essa interpretação saber qual o proprietário (S.P.), o tipo de propriedade com que nos defrontamos que se encontra devidamente individualizada nas matrizes, se vertical, se propriedade horizontal, cada um dos tipos que se encontra sempre devidamente identificado quer nos termos dos códigos tributários quer na lei civil, quer no registo, ramos de direito a que é consagrada aplicação subsidiária em matéria fiscal.

XX - Digamos pois como vem a propósito “são coisas

diferentes a técnica da personalização do substrato dos condóminos de um edifício considerando-se este como propriedade de uma pessoa colectiva ou de uma cooperativa de uma imobiliária” (nas palavras de Armindo Ribeiro Mendes) e os donos da propriedade de cada uma das fracções autónomas dessa propriedade horizontal quer sejam detidas por pessoa colectiva ou pessoa singular, o que objectivamente difere no caso da propriedade plena ou vertical.

XXI - A questão que se põe implica que lhe respondamos equacionando-a de modo a saber se 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 mesmo artigo matricial), mas pelo VPT atribuído a cada um desses andares ou divisões destinadas a habitação (apesar de o próprio CIMI distinguir a situação relativa à propriedade horizontal).

XXII - Ora, se o legislador entendeu ser necessário proceder a esta distinção entre o regime em que se encontra a propriedade, tal dever-se-á a que se não o tivesse feito, mesmo que o edifício habitacional se encontrasse em propriedade horizontal, tal fracção em propriedade horizontal não seria suficiente para efeitos de tributação, visto tratar-se de uma célula de um edifício habitacional. Tal conclusão encontra-se ainda de acordo com o argumento de que a liquidação final de imposto nada mais é do que a concretização de um resultado jurídico final.

XXIII - E ao fazê-lo o legislador não proveio do mesmo modo quanto à propriedade vertical ou plena, considerando suficiente a unidade jurídica desse tipo habitacional como constituindo um todo, daí se sublinhar a importância jurídica desse conceito, mas não só, enquanto regra necessária à interpretação. Como tal, qualquer exercício interpretativo impõe-se em moldes que vão muito além do simples recurso ao CIMI.

XXIV — Ainda de acordo com uma interpretação histórica é sabido que o instituto da propriedade horizontal tem raízes em tempos remotos com a partilha “da propriedade de uma casa, dividida de tal maneira que os seus diferentes pisos pertençam a diferentes proprietários...”. Foi durante a 1ª Guerra Mundial devido à destruição de numerosas cidades, à desvalorização monetária e às quebras de investimento no sector imobiliário que surgiu uma crise habitacional de grandes dimensões que está na

origem de numerosa legislação sobre o arrendamento, despojando os proprietários de prédios urbanos da liberdade contratual que possuíam quanto ao exercício do direito de propriedade sendo uma das soluções encontrada para obviar a tal, a venda fraccionada de andares em edifícios com vários pisos, muitos dos quais inicialmente em propriedade vertical ou plena, se passaram a constituir a partir daí em propriedade horizontal, sendo inegável a distinção entre ambos os institutos. Deste modo, a propriedade horizontal tem a sua natureza alicerçada nas unidades autónomas de edifício (andares ou apartamentos), contrariamente à propriedade plena.

XXV - Na lei portuguesa a propriedade horizontal divide-se assim entre um direito exclusivo de propriedade sobre um espaço delimitado e a compropriedade sobre o espaço comum, uma realidade complexa constituída por um feixe de direitos de propriedade, com natureza juridicamente controversa da propriedade plena, razão pela qual o legislador sentiu necessidade de distinguir uma da outra. Assim sendo, a propriedade plena, ao ser avaliada por aplicação das correspondentes regras, fará corresponder o valor do prédio ao valor da soma das suas partes, ao contrário do que acontece com as fracções que se constituem em propriedade horizontal que são economicamente indivisíveis e por isso indistintos os seus critérios de avaliação. Apenas assim se pode consagrar a unidade do sistema jurídico. Contudo nada obsta a que as liquidações de imposto por terem na base os elementos celulares constantes da matriz deverem estes revelar fundamentadamente na sua identificação a independência das suas partes, no que respeita aos prédios em propriedade total, para que assim se possibilite uma correcta avaliação de acordo com as funcionalidades de cada célula, economicamente independente - pese embora, façam parte de um corpo juridicamente uno, conforme prevêm as regras de inscrição na matriz.

XXVI - E, não obstante quanto à sua *ratio*, a criação desta nova verba de imposto de selo, aprovada pela Lei nº 55-A/2012, de 29 de outubro, se insira num conjunto alargado de medidas fiscais de combate ao défice orçamental que, de acordo com os motivos expostos na Proposta de Lei nº 96/II/2 do Governo, de 2012/09/20, se reputam fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, prevendo o alargamento a tributação dos rendimentos do capital (em sede dos impostos sobre o rendimento) e da propriedade (em sede

do imposto do selo), abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa, segundo a referida Proposta de Lei, encontra-se presente o princípio da universalidade do valor patrimonial tributário apurado na avaliação para efeitos de IMI que tem também consagração no caso da verba 28.1 da TGIS aqui em discussão, contribuindo para a eficácia do sistema fiscal, a prossecução do interesse público, naturalmente, com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da equidade, da proporcionalidade, da justiça, previstos no artigo 55º da Lei Geral Tributária (LGT).

Ou seja, consagrando a imposição constitucional que decorre do disposto no artigo 104º, nº 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP), por via da tributação do património e da sua contribuição para a igualdade entre os cidadãos, no sentido em que exige a eliminação das desigualdades de facto para que seja possível assegurar uma igualdade material no plano económico, social e cultural, o que só será efectivado, salvo melhor entendimento, seguindo o modo anteriormente exposto.

XXVII - Assim, teleologicamente, de forma a que os particulares (pessoas singulares ou pessoas colectivas) com maior capacidade económica contribuam mais do que os de menor capacidade para o financiamento dos bens públicos, o que se visa consagrar através da função redistributiva do imposto e se afere interpretando a *mens legis*, ou seja, tributando a propriedade do património em si mesmo mas tratando de igual modo o que é igual e, distinguindo o diferente.

XXVIII - Em suma, a questão não se confina a comparar os critérios que presidem à liquidação de IS sobre prédios ou edifícios não constituídos em propriedade horizontal, considerando para tal o valor atribuído a cada uma das partes pois que, nos termos da verba 28º da TGIS, o que sopesa é o comando legal supra referido, o art. 7º do CIMI que determina a correspondência do valor do prédio em propriedade vertical com a soma do valor das suas partes susceptíveis de utilização independente — para tributar a propriedade de prédios com valor superior a € 1000 000,00. Ou concretizando: uma matriz para cada prédio. Não obstante e, em abstracto, na determinação do valor patrimonial tributário do prédio em propriedade plena, como se pode retirar da leitura do art. 7º do CIMI no seu nº 2 alínea b) importa colher que caso as diferentes partes sejam economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das correspondentes regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes.

Como se constata, esta previsão diferencia claramente a discriminação feita pelo legislador relativamente às fracções autónomas da propriedade horizontal, de acordo com o critério constante do n.º 4 do art. 2.º do CIMI que determina que para efeitos de IMI, cada fracção autónoma no regime de propriedade horizontal é havida como constituindo um prédio.

Assim sendo, não restam dúvidas que da conjugação dos diversos normativos resulta que a inscrição na matriz de imóveis ou prédios em propriedade vertical, não obedece às mesmas regras a que estão sujeitos os prédios em propriedade horizontal (vide n.º 4 do art. 2.º do CIMI). Ou seja, conseqüentemente, (não) caberá ao intérprete distinguir aquilo que o legislador (não) distinguiu, mas antes fazer a mínima correspondência com a letra da lei. Ademais, diga-se ainda que no caso em apreço, a interpretação que se faça, sendo essa mesmo uma interpretação sistemática, nem sequer precisa recorrer à comparação relativa entre prédios que se encontrem em propriedade total ou em propriedade horizontal, uma vez que a norma ao individualizar qualquer uma das situações, cria uma excepção relativamente aos últimos e, como tal, qualquer interpretação deve ocorrer *a contrario*.

XXIX - Ora, uma interpretação conforme à Constituição da República Portuguesa, não pode ser aquela que a impugnante pretende que seja aceite, apesar de a consubstanciar no princípio da legalidade constante do artigo 103.º n.º 2 CRP, precisamente porque muito certamente o legislador ponderou o direito à propriedade privada que se encontra por essa via devidamente aquilatado, de acordo com os princípios que devem reger a cobrança dos impostos (n.º 3 do art. 104.º da CRP).

XXX - Portanto, apenas depois de claramente feita a distinção entre os prédios que se encontrem em propriedade horizontal e os que estão constituídos em propriedade vertical ou plena, se poderá inscrever os mesmos na matriz, de acordo com esse critério da propriedade, ou melhor, diferenciando os proprietários enquanto sujeitos passivos para efeitos de incidência subjectiva.

XXXI - Como tal, para qualquer interpretação sobre a matéria há que atentar ao que refere o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo: 0968/12, Acórdão datado de 23-01-2013, disponível em www.dgsi.pt:

“I - Na determinação do sentido e alcance das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se

aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”, sendo que “Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei” (art. 11º, n.ºs. 1 e 2, da LGT)”, ou seja, a interpretação em causa ao envolver o conceito de propriedade, deve ser feita de acordo com a natureza jurídica desse conceito.

Até porque a liquidação final de imposto nada mais é do que a concretização de um resultado jurídico final e não um princípio enformador *per si* que se observe na tributação.

Pelo que, com o muito devido respeito, o douto Tribunal “*a quo*”, não esteou a sua fundamentação de direito de acordo com a solução adoptada pelo legislador, condenando indevidamente a recorrente em juros indemnizatórios; e, nessa medida a decisão recorrida deve ser afastada da ordem jurídica, devendo concluir-se que o legislador fez a distinção entre prédio, em regime de propriedade horizontal e em regime de propriedade vertical através do conceito de matriz conforme se encontra expresso na TGIS verba 28 ao referir que o imposto de selo incide sobre a propriedade de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz seja igual ou superior a € 1.000.000,00.

1.3. Não foram apresentadas contra-alegações.

1.4. O Magistrado do Ministério Público emitiu Parecer, nos termos seguintes:

«1. Objecto do recurso

1. O presente recurso vem interposto da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a ação intentada contra o ato de liquidação do imposto de selo, no valor de € 29.931,40 euros, com referência aos anos de 2012 e 2013, incidente sobre a titularidade do direito de propriedade de um prédio urbano.

2. A Recorrente começa por insurgir-se contra a sentença recorrida na parte em que julgou improcedente a intempestividade da ação, imputando-lhe erro de julgamento.

Alega a este propósito, citando jurisprudência deste tribunal, que a sentença incorreu em erro de julgamento por o pedido de revisão oficiosa da liquidação apresentado fora do prazo da reclamação só poder ter por fundamento o erro imputável aos serviços ou duplicação de coleta e

não ser este o caso.

Considera igualmente a Recorrente, que o tribunal “*a quo*” incorreu em erro de julgamento na interpretação e aplicação da norma de incidência prevista na verba 28.1 da TGIS atento que «o legislador fez a distinção entre prédio em regime de propriedade horizontal e em regime de propriedade vertical através do conceito de matriz conforme se encontra expresso na TGIS verba 28 ao referir que o imposto de selo incide sobre a propriedade ... de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz seja igual ou superior a € 1.000.000,00».

II QUESTÃO DA INTEMPESTIVIDADE DA AÇÃO

1. Da sentença recorrida

a) Na sentença recorrida o tribunal “*a quo*” começou por enunciar e apreciar a questão da intempestividade da impugnação em relação às liquidações relativas ao ano de 2012 suscitada pela Fazenda Pública.

Para este efeito deu-se como assente que a liquidação do imposto de selo relativo a 2012 foi fracionada em três prestações, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30/04/2013, 30/07/2013 e 27/11/2013, respetivamente. Mais se deu como assente que o sujeito passivo apresentou reclamação graciosa em 24/01/2014, tendo a mesma sido indeferida em parte, por intempestividade, em relação às duas primeiras prestações, e indeferida no que respeita à 3ª prestação.

Do indeferimento da reclamação graciosa foi apresentado recurso hierárquico o qual foi, por sua vez, indeferido.

b). Para se decidir pela improcedência da questão suscitada pela Fazenda Pública, considerou o tribunal “*a quo*” que se impunha à Administração Tributária a convolação da reclamação graciosa em pedido de revisão oficiosa, uma vez que ainda não havia decorrido o prazo de um ano desde a data das liquidações, motivo pelo qual se impunha a improcedência da questão de intempestividade suscitada.

2. APRECIAÇÃO

Segundo bem entendemos a sentença recorrida nesta parte, o tribunal “*a quo*” considerou que, embora à data em que a reclamação graciosa foi apresentada se verificasse a sua intempestividade, como era admissível a sua convolação para o pedido de revisão oficiosa do ato tributário, tal facto não se refletia na caducidade da ação de impugnação agora apresentada. Ou seja, sendo admitido o pedido de revisão, o sujeito passivo estaria ainda em tempo para impugnar contenciosamente aqueles

atos.

Afigura-se-nos, contudo, que o/a Mmo/a Juiz (a) não atentou de forma devida aos elementos do processo e designadamente à forma como a questão foi suscitada pela Fazenda Pública na sua contestação.

É o que passamos a demonstrar.

Na sua petição inicial a impugnante e aqui Recorrida formulou desde logo a cumulação de pedidos em relação aos seguintes atos: (i) anulação da decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico, tendo por objeto as liquidações de imposto de selo do ano de 2012, no valor de € 14.965,70 euros; (ii) anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º 3239201404003195, tendo por objeto o ato de liquidação do imposto de selo de 2013, no valor de € 9.977,20 euros; (iii) anulação do ato de liquidação referente à 3.ª prestação do ano de 2013, no valor de € 4.988,50 euros.

Sobre a cumulação de pedidos não foi oferecida oposição por parte da Fazenda Pública, mas esta invocou a intempestividade da ação em relação ao ato de liquidação do imposto de selo objeto de recurso hierárquico, por considerar que à data da apresentação da impugnação, em 19/11/2014, já havia decorrido o prazo previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Alegou a Fazenda Pública que o recurso hierárquico foi apresentado em 18/03/2014, pelo que a atender à formação do indeferimento tácito, o mesmo verificou-se decorridos 60 dias (art. 66.º, n.º 5, do CPPT), ou seja, em 17/05/2014. Tendo a ação sido apresentada em 19/11/2014, nesta data já tinha decorrido o prazo de 3 meses previsto no artigo 102.º, n.º 1, al. d), do CPPT.

Por sua vez a impugnante respondeu a essa exceção, alegando que a formação de indeferimento tácito é uma ficção para efeitos de impugnação contenciosa, mas como no caso concreto a AT veio a proferir decisão expressa que lhe foi notificada em 20/02/2015, a ação apresentada em 19/11/2014 deve ter-se por tempestiva.

A questão que se coloca consiste, pois, em saber se a impugnação judicial é intempestiva em relação às liquidações do imposto de selo relativas ao ano de 2012, no valor de € 14.965,70 euros, atendendo a que a ação foi proposta contra o ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico, por sua vez apresentado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, como refere a Fazenda Pública na sua contestação, a formação tácita do indeferimento do recurso hierárquico verificou-se decorridos 60 dias após a sua apresentação,

ou seja, em 17/05/2014, pelo que a sua impugnação devia ter ocorrido até 17/08/2014, nos termos da alínea c) do artigo 279º do Código Civil. Tendo a ação sido apresentada em 19/11/2014, nesta data já tinha decorrido o prazo de 3 meses previsto no artigo 102º, nº1, al. d), do CPPT.

O facto de entretanto a AT ter proferido decisão expressa (notificada à recorrida em 20/02/2015), seria relevante para efeitos da apreciação da questão da impugnabilidade desta decisão. Ou seja, a prolação da referida decisão expressa sobre o recurso hierárquico abria a via contenciosa, mas para este efeito não pode considerar-se como tal a ação anteriormente apresentada.

Deste modo também não pode entender-se, como é invocado pela recorrida na resposta à exceção invocada pela Fazenda Pública, que a ação é tempestiva por ter sido apresentada em momento anterior à prolação da decisão. Porque à data da sua apresentação apenas havia o ato silente, é em relação a este ato que deve ser aferida a tempestividade da ação de impugnação judicial.

Assim sendo e nesta parte entendemos que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento, tal como lhe é assacado pela Recorrente, uma vez que no que respeita ao pedido de anulação da decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado da decisão de indeferimento da reclamação graciosa tendo por objecto as liquidações de imposto de selo relativas ao ano de 2012 a ação de impugnação judicial se revela extemporânea.

III QUESTÃO DA ILEGALIDADE DA ANULAÇÃO DA DECISÃO DE INDEFERIMENTO DA RECLAMAÇÃO GRACIOSA N° 3239201404003195, TENDO POR OBJETO O ATO DE LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO DE SELO DE 2013, NO VALOR DE € 9.977,20 EUROS, E DO ATO DE LIQUIDAÇÃO REFERENTE À 3ª PRESTAÇÃO DO ANO DE 2013, NO VALOR DE € 4.988,50 EUROS.

1. Da sentença recorrida consta assente que a impugnante e aqui recorrida é proprietária de prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Estrela, concelho de Lisboa, sob o artigo 1105, em regime de propriedade vertical, composto por 6 pisos, compreendendo 11 unidades suscetíveis de utilização independente, com o valor patrimonial tributário total de € 1.496.570,00, mas nenhuma delas ultrapassa o valor de € 216.870,00.

Mais resulta da sentença que a administração tributária emitiu liquidações de imposto de selo, com referência ao ano de 2013, incidindo sobre as unidades afetas a habitação, ao abrigo da verba n° 28.1 da Tabela Geral do

Imposto de Selo, cujo valor do imposto foi repartido por três prestações, cujo prazo de pagamento terminou em 30/04/2014, 30/07/2014 e 30/11/2014, e cujos valores foram pagos em 23/04/2014, 29/07/2014 e 07/11/2014, respetivamente.

2. Para se decidir pela procedência da ação, o/a Mmo/a. Juiz “*a quo*” considerou, invocando jurisprudência do STA, que “... a matéria tributável que serve de base à norma de incidência constante da verba n.º 28.1 da TGIS é o VPT determinado de acordo com o CIMI para cada “prédio” no sentido tributário deste termo, conforme definido no CIMI (nele se incluindo os conceitos de fração autónoma e de andar ou parte do prédio suscetível de utilização independente) e não o conceito civilista de prédio...».

3. A questão que a Recorrente suscita consiste em saber se para efeitos de tributação em sede de imposto de selo e no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS, no caso de um prédio com partes ou divisões susceptíveis de utilização independente, que integram o património de um sujeito passivo, se deve atender ao valor patrimonial tributário do conjunto das unidades do prédio ou apenas ao valor de cada unidade.

O artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, aditou à Tabela Geral do Imposto de Selo a verba 28, nos termos da qual ficaram sujeitos a imposto de selo:

«28 - Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000 - sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 — Por prédio com afetação habitacional — 1%;

28.2 — Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças — 7,5 %.»

A Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, aditou à Tabela Geral do Imposto do Selo a “Verba n.º 28”, sujeitando a imposto de selo, à taxa de 1%, os prédios urbanos “com afetação habitacional”, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1 000 000,00 (um milhão de euros).

Por sua vez o n.º 2 do artigo 67.º do CIS, aditado pela mesma Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e

respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral o disposto no CIMI.

No preâmbulo do projeto de lei foram apresentados os seguintes motivos para a referida tributação:

«A prossecução do interesse público, em face da situação económico-financeira do País, exige um esforço de consolidação que requererá, além de um permanente ativismo na redução da despesa pública, a introdução de medidas fiscais inseridas num conjunto mais vasto de medidas de combate ao défice orçamental.

Estas medidas são fundamentais para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento. O Governo está fortemente empenhado em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho. Em conformidade com esse desiderato, este diploma alarga a tributação dos rendimentos do capital e da propriedade, abrangendo equitativamente um conjunto alargado de sectores da sociedade portuguesa.

Nestes termos, será agravada a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias, passando as respectivas taxas de 25% para 26,5% em sede de IRS. As taxas de tributação aplicáveis aos rendimentos obtidos de, ou transferidos para, os paraísos fiscais são também agravadas para 35%.

Por outro lado, é criada uma taxa em sede de Imposto do Selo incidente sobre os prédios urbanos de afetação habitacional cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a um milhão de euros.»

Resulta desta motivação do legislador que a tributação em causa visa “uma efectiva repartição dos sacrifícios”, fazendo incidir essa tributação sobre a propriedade (por contraposição aos rendimentos do trabalho, já atingidos por outras medidas), tendo por objeto prédios urbanos de valor elevado e que revelem uma capacidade contributiva excecional dos seus titulares.

A administração tributária na informação vinculativa prestada no âmbito do processo 2013000226 - IVE n.º 4599, com despacho concordante do Substituto Legal do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de 11.02.2013, adotou o entendimento de que «Para os devidos e legais efeitos, designadamente para efeitos de tributação em sede de imposto do selo, verba 28 da TGIS, os prédios constituídos em propriedade total, são considerados pela sua totalidade como um único prédio».

Para tanto considerou-se que «é determinante a distinção entre prédios constituídos em propriedade total e prédios constituídos em regime de propriedade horizontal». E em seguida especifica-se os fundamentos de tal distinção, nos seguintes termos:

«Para efeitos de IMI e conseqüentemente para efeitos de sujeição a imposto de selo, verba 28 da Tabela Geral, anexa ao CIS, por remissão daquele Código, o prédio em propriedade total com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente (dita propriedade total) e o prédio em regime de propriedade horizontal, são no que respeita ao conceito de “prédio fiscal” distintos uma vez que no último caso a fracção autónoma, para efeitos de IMI, integra o conceito de prédio. Trata-se de uma excepção à regra geral, dado que cada fracção autónoma de um edifício sujeito ao regime de propriedade horizontal pertence a um titular independente, o qual é proprietário da sua fracção autónoma e comproprietário das partes comuns do prédio».

Ou seja, a AT releva o facto de no caso de prédio constituído sobre o regime de propriedade horizontal a titularidade das fracções ser encabeçada por diferentes sujeitos, enquanto no prédio com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, a titularidade ser de uma única pessoa, embora possa verificar-se a compropriedade. Dá-se, assim, relevo à verificação da titularidade numa única pessoa para realçar a capacidade contributiva que o imposto neste caso visa captar.

Mas será que tal critério (da titularidade do direito de propriedade) pode servir de elemento caracterizador e distintivo da realidade fiscal identificada como “prédio” para efeitos de IMI? — Afigura-se-nos que não.

Desde logo e como se reconhece na mesma informação, a titularidade do prédio com partes ou divisões suscetíveis de utilização independente, mas não constituído em propriedade horizontal, pode ser objeto de compropriedade e nessa medida pertencer a várias pessoas. Por outro lado e como é igualmente reconhecido na mesma informação vinculativa, há uma razão para que cada parte do prédio suscetível de utilização independente conste separadamente na inscrição matricial e com o respetivo valor patrimonial, é que as mesmas podem ser “funcional e economicamente independentes”, pois pode ocorrer a utilização para comércio ou habitação, o que é determinante para efeitos de avaliação, face aos diferentes coeficientes de afetação.

Atento que o Código de Imposto de Selo não contém

qualquer noção de “prédio urbano” e o n.º 2 do artigo 67.º do CIS, aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, manda aplicar, subsidiariamente, às matérias não reguladas no Código e respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral o disposto no CIMI, temos que procurar neste Código essa noção.

O CIMI, no seu artigo 2.º, n.º 1, define “prédio”, como «toda a fração 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 coletiva 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 fração de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial».

Subjacente a tal conceito podemos destacar uma determinada “realidade ou estrutura física”, dotada de “autonomia” e com capacidade para produzir “rendimento”, ou seja, com valor patrimonial, e que seja parte integrante do “património de pessoa singular ou colectiva”.

Já Nuno Sá Gomes (in “os conceitos fiscais de prédio”, cadernos de CTF n.º 54, pág. 125), considerava para efeitos de contribuição predial que o conceito de prédio comportava três requisitos: estrutura física, patrimonialidade e rentabilidade fiscal.

Resulta do artigo 6.º, n.º 1, do CIMI, que os prédios urbanos se dividem em quatro categorias, sendo uma dos prédios “habitaçãois” e outra dos prédios “comerciais, industriais ou para serviços”. Mas pode ocorrer que partes do prédio urbano sejam enquadradas em mais de uma dessas classificações, motivo pelo qual o Código prevê no n.º 2 do artigo 7.º regras de determinação do respetivo valor patrimonial; e, no caso das partes serem economicamente independentes, cada parte é avaliada por aplicação das respetivas regras, sendo o valor do prédio a soma dos valores das suas partes — alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º. Daí que nos termos do n.º 3 do artigo 12.º do CIMI “cada andar ou parte de prédio suscetível de utilização independente” seja considerada separadamente na inscrição matricial para efeitos de discriminação do respetivo valor patrimonial tributário.

Do que vem sendo dito, resulta que o Código do CIMI dá relevo ao facto de a titularidade de determinada realidade física não estar fragmentada, ou seja, ainda que essa

realidade física comporte partes com autonomia e de valor patrimonial distinto é vista em termos unitários para efeitos de integrar apenas um único prédio (urbano ou misto). Pode assim conceber-se, como defende a A.T., que o regime de propriedade horizontal é uma exceção a esta regra, já que neste caso cada fração autónoma é havida como constituindo um prédio — n.º 4 do artigo 2.º do CIMI. E é exceção porque para efeitos fiscais a autonomia dessa parte assume a qualidade de prédio pela possibilidade de integração em diferentes patrimónios.

Ora, a tributação do imposto de selo ao abrigo do disposto na verba n.º 28.1 da TGIS incide sobre prédios “com afectação habitacional” cujo VPT inscrito na matriz seja igual ou superior a um milhão de euros.

Por outro lado a diferenciação entre a titularidade de prédios em regime de propriedade horizontal e em regime de propriedade vertical também não parece estar no espírito do legislador ao tributar a propriedade de elevado valor, uma vez que em termos patrimoniais não há diferenças entre as duas realidades prediais. Doutra forma atender-se-ia ao valor do conjunto dos prédios de que o sujeito passivo fosse titular, mas não foi esse o propósito da tributação em sede de imposto de selo, já que não visa atingir o património predial detido por um determinado sujeito passivo no seu conjunto, mas sim uma determinada realidade predial que é relevada pelo seu valor patrimonial elevado. E assim sendo, mostra-se relevante a forma como o CIMI identifica essa realidade predial para efeitos de avaliação. É o que resulta do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 7.º do CIMI ao considerar para efeitos de atribuição de valor patrimonial a existência de “partes economicamente independentes” autonomia essa que é igualmente considerada para efeitos de inscrição na matriz - n.º 3 do artigo 12.º do CIMI. E nessa medida, assumindo relevância a sua autonomia económica, ainda que para efeitos de titularização a mesma faça parte de um único prédio, há que atender ao valor inscrito na matriz de cada uma dessas unidades e não ao conjunto das mesmas, para efeitos de tributação ao abrigo da verba n.º 28.1 da TGIS.

Tal tem sido o entendimento sufragado na jurisprudência do S.T.A., na qual se considera 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” - acórdãos de 09/09/2015, proc. n.º 047/15, de 02/03/2016, proc. n.º 01354/15, de 27/04/2016, proc. n.º 01534/15, e de 04/05/2016, proc. 01504/15.

Em face do exposto, tendo sido esse o entendimento acolhido na sentença recorrida, afigura-se-nos que a mesma deve ser mantida nesta parte.

IV. CONCLUSÃO:

a) A ação de impugnação judicial foi dirigida contra três atos, cujo pedidos foram objeto de cumulação: (i) anulação da decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico, tendo por objeto as liquidações de imposto de selo do ano de 2012, no valor de € 14.965,70 euros; (ii) anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa n.º 3239201404003195, tendo por objeto o ato de liquidação do imposto de selo de 2013, no valor de € 9.977,20 euros; (iii) anulação do ato de liquidação referente à 3ª prestação do ano de 2013, no valor de € 4.988,50 euros;

b) No que respeita ao primeiro pedido, a ação é intempestiva uma vez que à data da apresentação da impugnação judicial - 19/11/2014 -, já tinha decorrido o prazo de 3 meses previsto no artigo 102.º, n.º 1, al. d), do CPPT, contado desde 17/05/2017, data em que se formou indeferimento tácito do recurso hierárquico apresentado em 18/03/2014; E assim sendo procede nesta parte o recurso, impondo-se a revogação da sentença recorrida nesta parte e, em substituição, julgar-se improcedente a ação quanto a este pedido;

c) No que respeita aos restantes pedidos, impõe-se a confirmação da sentença e a respetiva fundamentação, atenta a ilegalidade da liquidação do imposto de selo relativa ao ano de 2013 conforme tem sido jurisprudência reiterada do STA, motivo pelo qual deve o recurso ser julgado improcedente nesta parte.»

1.5. Corridos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

FUNDAMENTOS

2. A sentença recorrida julgou provada a factualidade seguinte:

2.1. — Relativamente à exceção suscitada:

— As liquidações de Imposto de Selo, relativas a 2012, foram emitidas em 22/03/2013 e, de acordo com as respectivas notas de cobrança, o seu pagamento foi fraccionado em 3 prestações, cujas datas de pagamento voluntário terminavam a 30/04/2013, 30/07/2013 e 27/11/2013 - liquidações juntas ao Processo

Administrativo, cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

— Em 24/01/2014, a ora Impugnante apresentou reclamação graciosa, à qual foi atribuído o n.º 3239201404000340, sindicando a (i)legalidade daquelas liquidações - articulado junto ao procedimento de reclamação graciosa das liquidações de 2012, apenso aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido, para todos os legais efeitos;

— A AT veio a indeferir a reclamação graciosa, sendo que, no projecto de decisão em que baseou o indeferimento da mesma entendeu ser aquela intempestiva, relativamente às primeiras e segunda prestações - projecto de decisão, junto ao procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

— A Impugnante requereu, então, em sede de audiência prévia, a convalidação da reclamação graciosa, em procedimento de revisão, de acordo com o disposto no n.º 4 do artigo 78.º do CPPT - articulado junto ao procedimento de reclamação graciosa, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido;

— O requerimento da ora Impugnante veio a ser indeferido por a AT ter entendido que “o exercício de audiência prévia não é o meio próprio para o referido pedido (...) o mesmo deve ser efectuado em requerimento autónomo” tendo a AT indeferido expressamente a Reclamação Graciosa relativamente à 3.ª prestação das liquidações de I.S. de 2012 e notificado a ora Impugnante que, aquela decisão era sindicável, mediante recurso hierárquico - decisão do procedimento de Reclamação Graciosa, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

— O indeferimento da reclamação graciosa foi regularmente notificado à Impugnante em 20/02/2014, tendo esta interposto recurso hierárquico da decisão em 18/03/2014 - articulado junto ao procedimento de recurso hierárquico, apenso aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

— Em 20/11/2014, a ora Impugnante deduziu a presente Impugnação, sindicando o indeferimento de uma outra reclamação graciosa, relativa às liquidações de 2013 (1.ª e 2.ª prestações), que lhe foi notificada em 07/11/2014, bem como a 3.ª prestação das liquidações de 2013 e as liquidações de 2012.

— O recurso hierárquico referente às liquidações de 2012, veio a ser expressamente indeferido em 26/01/2015, por despacho da Directora dos Serviços do DSIMT, que declarou irrelevante a suscitada excepção de

intempestividade, por na sua perspectiva, “estarmos perante uma falsa questão, pois, sendo o acto de liquidação de imposto um acto uno e indivisível a decisão tomada nesta sede quanto à última prestação afectará inevitavelmente a liquidação que lhe deu origem e consequentemente, as duas prestações anteriores” - decisão junta ao procedimento de recurso hierárquico apenso aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

2.2. — Relativamente ao objecto do pedido:

a) A impugnante é a proprietária do prédio urbano, sito em Lisboa, na Calçada, n.ºs e, em regime de propriedade total, constituído por 6 andares e 11 divisões susceptíveis de utilização independente, afectas a habitação e inscrito na matriz urbana da freguesia da Estrela, sob o artigo 1105º - caderneta predial urbana, junta a fls. 59 e segs. do procedimento de Reclamação Graciosa, apenso aos autos, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido para todos os legais efeitos.

b) O valor patrimonial tributário da totalidade do prédio ascende a € 1.496.570,00 - citada caderneta predial.

c) Todas as onze divisões do prédio susceptíveis de utilização independente, foram objecto de avaliação individual e têm um VPT próprio, nos termos e para os efeitos do disposto no CIMI, sendo sobre este VPT que é liquidado o IM sobre cada divisão/andar - citada caderneta predial.

d) Concretamente, o VPT de cada uma das onze divisões do prédio varia entre o valor de € 129.970,00 e 216.870,00 - citada caderneta predial.

e) A AT, considerando o valor patrimonial tributário da totalidade do prédio, operou duas liquidações de Imposto de Selo relativas aos anos de 2012 e de 2013, e repartiu pelas onze divisões com afectação habitacional, tendo operado outras tantas onze liquidações de imposto relativamente a cada ano - decisões das Reclamações Graciosas e Recurso Hierárquico e informação vinculativa de fls. 68 e segs. do procedimento de reclamação, referente às liquidações de 2013.

f) Na sequência do descrito em e), em 22/03/2013, a AT emitiu 11 liquidações de Imposto de Selo, referentes ao ano de, a coberto da verba 28.1. da TGIS, a serem pagas em 3 prestações e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30/04/2014 (1ª prestação), 30/07/2014 (2ª prestação) e 30/11/2014 (3ª prestação) - liquidações juntas ao respectivo procedimento de reclamação gracioso, cujo

conteúdo aqui se dá por reproduzido.

g) Os montantes constantes das liquidações foram pagos pela Impugnante em 30/04/2013 (1ª prestação), em 30/07/2013 (2ª prestação) e em 27/11/2013 (3ª prestação) - citadas liquidações, donde consta a vinheta do respectivo pagamento e facto admitido por acordo das partes.

h) Na sequência do descrito em e), em 17/03/2014, a AT emitiu 11 liquidações de Imposto de Selo, referentes ao ano de 2013, a coberto da verba 28.1. da I a serem pagas em 3 prestações e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 30/04/2014 (1ª prestação), 30/07/2014 (2ª prestação) e 30/11/2014 (3ª prestação) - liquidações juntas ao respectivo procedimento de reclamação gracioso, cujo conteúdo aqui se dá por reproduzido.

i) Os montantes constantes das liquidações foram pagos pela impugnante em 23/04/2014 (1ª prestação), em 29/07/2014 (2ª prestação) e em 07/11/2014 (3ª prestação) - citadas liquidações, donde consta a vinheta do respectivo pagamento, recibos do pagamento da 3ª prestação das liquidações juntos de fls. 14 a fls. 18 verso dos autos pela Impugnante e facto admitido por acordo das partes.

3.1. No seguimento da notificação da mencionada liquidação de ISelo (ano de) e consequentes termos para pagamento das respectivas prestações a recorrida apresentou reclamação graciosa (à qual foi atribuído o nº 3239201404000340). A qual veio a ser indeferida, com fundamento em intempestividade da mesma, relativamente às 1ª e 2ª prestações, e em improcedência quanto às ilegalidades invocadas, no que ao mais (onde relevou apenas a 3ª prestação) se refere.

Mas dado que a AT já no projecto de decisão anunciara esse indeferimento da reclamação, a recorrida também logo requereu, em sede de audiência prévia antes da decisão, que a mesma reclamação fosse convalidada para pedido de revisão. Sendo que este requerimento veio, igualmente, a ser indeferido com fundamento em que “o *exercício de audiência prévia não é o meio próprio para o referido pedido*” (de convalidação) e que o mesmo deveria ter sido efectuado “*em requerimento autónomo*”, nos termos do art. 78º da LGT.

Face a este indeferimento da reclamação graciosa respeitante à liquidação do ano de, a recorrida interpôs recurso hierárquico, alegando, além do mais, que não havia obstáculo legal à convalidação e que, além disso, à luz do disposto no art. 52º do CPPT, a AT sempre teria o dever de oficiosamente convalidar o procedimento para a

forma adequada (deixando, assim, de constituir obstáculo a eventual intempestividade da reclamação — no que às 1ª e 2ª prestações se refere — pois o que relevaria seria a tempestividade do meio procedimental adequado: no caso, tendo a AT operado em 22/03/2013 as ditas “liquidações” sempre a recorrida estaria em tempo, até 21/03/2016, para requerer a revisão da liquidação das mesmas, com base em injustiça grave ou notória).

E tendo, entretanto, a AT operado, igualmente, a liquidação referente ao ISelo do ano de 2013 (em 17/03/2014 – com indicação de pagamento das 1ª, 2ª e 3ª prestações em 30/04/2014, 30/07/2014 e 30/11/2014), em relação à qual a recorrida apresentou, também, a respectiva reclamação graciosa (a que veio a ser atribuído o nº 3239201404003195), e tendo esta acabado por ser indeferida em 07/11/2014, foi, então, deduzida a presente impugnação judicial, tendo por objecto ambas as liquidações (2012 e 2013), com fundamento em que as mesmas liquidações (que a impugnante acaba por reconduzir a cada uma das prestações para cujo pagamento foi notificada) enfermam de vício de violação de lei, porquanto, de acordo com o disposto na Verba 28.1 da TGIS, nos prédios urbanos em regime de propriedade total, o valor patrimonial tributário (VPT) dos andares e partes com utilização independentes é o VPT atribuído a cada uma das partes habitacionais e não o somatório dos VPT destas, sendo que, no caso, os vários andares em causa têm valores patrimoniais tributários compreendidos entre 129.970,00 e 216.870,00 Euros (inferior, portanto, a 1.000.000,00 Euros e não tendo, assim, aplicação o disposto na verba 28.1 da TGIS, por falta de incidência objectiva).

E mais alegou a recorrida, relativamente à liquidação de, que por não ter sido notificada, até à data da apresentação da impugnação, de qualquer resposta ao recurso hierárquico, presumiu o respectivo indeferimento tácito, pelo que também o impugna nos presentes autos (aliás, a sentença, constatando que fora entretanto proferido despacho expresso de indeferimento do recurso hierárquico, acabou por também relevar essa circunstância).

E sustenta, ainda, a legalidade da cumulação de todos os pedidos constantes da impugnação e que são os seguintes:

— a anulação do indeferimento tácito do recurso hierárquico (que fora interposto contra o indeferimento da reclamação graciosa nº 3239201404000340) e, em

consequência, de todas as liquidações referentes a Imposto de Selo de, no montante global de 14.965,70 Euros, liquidações essas que foram identificadas (no art. 13º da PI) como respeitantes às 1ª, 2ª e 3ª prestações do pagamento desse imposto e aos vários andares do prédio urbano em regime de propriedade total, inscrito sob o art. 1105º da freguesia da Estrela, Lisboa.

— a anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa nº 3239201404003195, substituindo-o por uma decisão de anulação das liquidações referentes ao Imposto de Selo de 2013, no montante de 9.977,20 Euros, e que foram identificadas (no art. 33º da PI) como respeitantes às 1ª e 2ª prestações do pagamento desse imposto e aos referidos andares e prédio.

— a anulação das liquidações referentes à 3ª prestação de ISelo de 2013, no montante global de 4.988,50 Euros também respeitantes aos mesmos andares e prédio.

— a condenação da AT no reembolso dos montantes que foram pagos pela impugnante, bem como nas custas do processo.

3.2. Começando por apreciar a questão prévia suscitada na contestação da Fazenda Pública (intempestividade da impugnação, relativamente às liquidações respeitantes ao ano de) bem como questões atinentes à decisão (entretanto proferida no decurso da impugnação) do indeferimento expresso do recurso hierárquico (facto que a sentença veio a julgar provado) e à cumulação de pedidos, a sentença aceitou esta cumulação de pedidos e, por outro lado, julgou improcedente a invocada excepção da intempestividade: considerou-se que, não obstante a reclamação graciosa tivesse sido apresentada fora de prazo, como era admissível a respectiva convolação para o pedido de revisão oficiosa do acto tributário, pois este pedido ainda estava em prazo, então aquela intempestividade não se reflectia na caducidade da presente impugnação; ou seja, sendo admitido o pedido de revisão, o sujeito passivo sempre estaria ainda em tempo para impugnar contenciosamente aqueles actos. E, passando em seguida à apreciação do mérito da impugnação, a sentença, apelando à jurisprudência do STA, julgou-a procedente, relativamente à totalidade dos actos de liquidação referentes aos anos de 2012 e 2013, com fundamento em que a matéria tributável que serve de base à norma de incidência constante da verba 28.1. da TGIS é o VPT determinado de acordo com o CIMI para

cada “prédio” no sentido tributário deste termo, conforme definido no CIMI (nele se incluindo os conceitos de fracção autónoma e de andar ou parte do prédio susceptível de utilização independente) e não o conceito civilista de prédio.

Condenando, conseqüentemente, a AT a restituir o imposto pago pela impugnante, com juros indemnizatórios nos termos do nº 1 do art. 43º da LGT.

3.3. Discordando, a Fazenda Pública começa por imputar à decisão um erro de julgamento na parte em que julgou improcedente a excepção da intempestividade da acção. Invocando jurisprudência do STA e do TCAS, a Fazenda alega que, embora o contribuinte possa apresentar o pedido de revisão do acto tributário, com fundamento em qualquer ilegalidade, dentro do prazo da reclamação administrativa (nº 1 do art. 78º da LGT), e embora possa, igualmente, pedir a revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos (previstos no mesmo art. 78º) em que a AT o pode também fazer, neste caso, o pedido de revisão já não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade (como sucede naquele primeiro caso em que o pedido é feito dentro do prazo da reclamação administrativa), mas apenas pode fundamentar-se em erro imputável aos serviços, injustiça grave ou notória ou duplicação de colecta (cfr. o segmento final do nº 1, o nº 4 e o nº 6, todos do citado art. 78º da LGT).

E apelando, ao que parece, ao teor do voto de vencido proferido no ac. do STA, de 14/03/2012, no proc. nº 1007/11, a recorrente conclui que para efeitos do nº 1 deste art. 78º o “erro imputável aos serviços” não se pode identificar com “qualquer ilegalidade” e que a errada interpretação da norma aplicada é ilegalidade que não se enquadra nesse conceito de “erro”.

Vejam, pois, antes de mais, esta questão da tempestividade.

4. Diga-se, antes de mais, que não fazendo parte do objecto do recurso a expressamente admitida cumulação dos pedidos formulados (onde se inclui, portanto, o pedido de anulação do acto de indeferimento do recurso hierárquico), não há agora que emitir pronúncia sobre a bondade de tal cumulação (Em princípio, o meio processual adequado para reagir contenciosamente contra despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa com fundamento em extemporaneidade desse pedido seria a acção administrativa.), restando apreciar, pois, nesta parte, apenas a questão que

emerge do indeferimento da reclamação graciosa nº 3239201404000340 (atinente à liquidação do ISelo de 2012).

Vejam os.

Como se viu, de acordo com a alegação da recorrente Fazenda Pública, o erro de julgamento por parte da sentença, quanto a esta matéria, assenta na circunstância de a impugnação judicial decorrer, ela própria, do indeferimento (por extemporaneidade) da reclamação graciosa que fora apresentada contra a liquidação do ISelo referente a 2012, e sem que pudesse operar-se a convalidação do pedido para procedimento de revisão, cujo prazo de apresentação também já estaria esgotado [uma vez que a reclamação graciosa fora apresentada para além do prazo máximo de qualquer dos tipos de reclamação previstos no art. 78º da LGT: enquanto o pedido de revisão formulado no prazo (da reclamação administrativa) previsto no nº 1 do art. 78º da LGT pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, já o pedido formulado para além daquele prazo apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de colecta ou injustiça grave e notória, o que não seria o caso dos autos, pois o erro na interpretação da norma aplicada é ilegalidade que não se enquadra naquele conceito de “erro imputável aos serviços”].

Importa, contudo, atentar em que estamos perante liquidações de imposto de selo, decorrentes das alterações introduzidas no CISelo pela Lei nº 55-A/2012, de 29/10 (e que entraram em vigor em 30/10/2012), ou seja, perante tributação em ISelo (prevista na verba 28.1 da TGIS), relativamente aos prédios urbanos com afectação habitacional, de VPT superior a um milhão de euros e discutindo-se, no caso, se a tributação de andares autónomos com afectação habitacional, de valor inferior a 1.000.000,00 de Euros, integrantes de um prédio em regime de propriedade total, integram, ou não, a previsão legal da norma de incidência.

Não devendo esquecer-se que o respectivo regime de liquidação seguia, então, as regras e prazos prescritos no CIMI [cfr. o nº 7 do art. 23º do CIMI, aditado pelo art. 3º da citada Lei nº 55-A/2012, e posteriormente revogado pela Lei nº 42/2016, de 28/12], sendo liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da AT. Isto é, a liquidação seria efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte àquele a que respeita e seriam remetidas ao sujeito passivo as respectivas notas de cobrança, até ao fim do mês de Março (cfr. o nº 2 do

art. 113º e o nº 1 do art. 119º, ambos do CIMI, excepto se houver lugar a liquidação fora dos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte).

Ora, (i) sabido que a liquidação de imposto é uma só (*constituindo ela, aliás, o acto lesivo impugnável*) e as notas de cobrança não consubstanciam actos de liquidação do imposto (*são meios de levar ao conhecimento do contribuinte o montante cobrado e o prazo de pagamento*) e (ii) aceitando-se que também relativamente às liquidações do imposto de selo aqui em causa (verba 28.1 da TGIS) a possibilidade de o respectivo pagamento ser dividido em prestações não é mais do que uma técnica de arrecadação do imposto (*tais prestações não se consubstanciam em outras tantas liquidações do imposto, reconduzindo-se, apenas, às várias parcelas do quantitativo total do imposto a pagar, resultante, em regra, de uma única liquidação, sendo o quantitativo desta que é cindível para efeitos de pagamento em prazos diversificados — aliás, a lei específica os momentos em que se opera a liquidação e diferencia-os daqueles em que se procede ao pagamento*) então, em princípio (Com solução jurídica essencialmente idêntica, mas também delimitada, nesse caso, pelo pedido e pela causa de pedir formulados na respectiva impugnação judicial, cfr. o ac. desta Secção, de 5/12/2018, no processo nº 0204/17 (0603/14.6BEPRT).), o pedido de anulação da liquidação de qualquer das prestações deveria ser igualmente imputável ao próprio acto determinativo da colecta do imposto (liquidação *stricto/lato sensu*) e não ao acto determinativo do quantitativo a pagar na prestação que esteja em causa. Pelo que, não se questionando a tempestividade da impugnação, no que reporta ao quantitativo e à data de pagamento da 3ª prestação relativa à liquidação do ano de 2012, então também não poderá, a essa luz, questionar-se a caducidade da impugnação quanto ao respectivo acto de liquidação (*stricto sensu*), ou seja, por referência às datas em que ocorreu o pagamento das 1ª e 2ª prestações do imposto.

Ficando, assim, também arredada a relevância da questão atinente ao pedido de anulação do indeferimento tácito do recurso hierárquico e/ou do indeferimento expresso do recurso hierárquico, suscitada no Parecer do MP.

Foi, aliás, com aquela fundamentação que a AT acabou por indeferir expressamente o referido recurso hierárquico interposto pela recorrida no seguimento, quer da não aceitação do pedido de convolação (nessa parte) da reclamação graciosa (nº 3239201404000340) em pedido de revisão oficiosa, quer do conseqüente indeferimento dessa mesma reclamação (atinente à liquidação de 2012). Na verdade, conforme se vê do Probatório, na informação

sobre a qual foi exarado aquele despacho de indeferimento e que substancia a fundamentação do mesmo (cfr. fls. 46 a 62 do processo de recurso hierárquico) diz-se ali o seguinte: «14. Quanto à primeira questão defende a Recorrente que a AT tem o dever oficioso de convolar, nos termos do nº 4 do artigo 78º da LGT, o procedimento em revisão oficiosa relativamente às duas primeiras prestações. 15. Todavia, e salvo melhor opinião, estamos perante uma falsa questão, pois, sendo o ato de liquidação de imposto um ato uno e indivisível a decisão tomada nesta sede quanto à última prestação afetará inevitavelmente a liquidação que lhe deu origem e conseqüentemente as duas prestações anteriores. 16. Com efeito, há uma só liquidação cuja forma de pagamento, por opção legal, se desdobra em três prestações (Cfr. nº 5 do art. 44º do CIS e alínea c) do nº 1 do art. 120º do CIMI). O que está subjacente, em primeira linha, à instauração de um procedimento de reclamação graciosa é uma hipotética ilegalidade do acto tributário de liquidação da verba 28 da TGIS e não as notas de cobrança que dela derivam. 17. Assim, face ao expandido, entendemos não ser necessário considerar a possibilidade de convolação da reclamação graciosa em revisão oficiosa, relativamente às duas primeiras prestações, para que a Recorrente veja o seu pedido apreciado na totalidade.»

Ou seja, no caso, também a AT acabou por indeferir o recurso hierárquico reportando-o à liquidação *stricto sensu* e à respectiva reclamação graciosa na sua globalidade: sem relevar, portanto, a extemporaneidade (mesmo parcial) dessa reclamação e aceitando também, em certo sentido, a questionada “divisibilidade” em termos de liquidação e de impugnação, ao indeferir a reclamação graciosa, por extemporaneidade, quanto às 1ª e 2ª prestações do ano de 2012, e com fundamento na legalidade da respectiva liquidação, no que respeita à 3ª prestação.

Daí que, neste contexto, como pondera a sentença recorrida, a AT também não estaria impedida de equacionar a convolação da aludida reclamação graciosa em requerimento de revisão oficiosa na parte pretendida, afastando-se a caducidade da impugnação relativamente à liquidação, mesmo na medida em que reporta às 1ª e 2ª prestações para pagamento do imposto do ano de 2012 (só nesta vertente o Tribunal poderia relevar a questão da não convolação oficiosa, uma vez que, tratando-se de acto a praticar no procedimento, caberia à AT a respectiva

apreciação).

Em suma, perante o exposto, haveremos de concluir pela improcedência do recurso (quanto a esta parte, isto é, quanto à questão caducidade do direito de impugnação relativamente à liquidação de 2012), seja (i) com base na argumentação reportada à unidade da liquidação [até porque a própria AT aceita que a impugnação da 3ª prestação — em relação à qual as partes não questionam a tempestividade da respectiva reclamação graciosa e da consequente impugnação judicial — afectará o acto de liquidação na totalidade (e assim ficando, portanto, legitimada a própria impugnabilidade da liquidação do ano de 2012 no seu todo, independentemente da questão da tempestividade no que respeita às 1ª e 2ª prestações e em relação às quais, se poderia opor irregularidade formal quanto ao pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de convolação da reclamação em revisão oficiosa), seja (ii) com base na fundamentação da sentença recorrida (oficiosidade da convolação para requerimento de revisão oficiosa), seja (iii) com base no facto de nas próprias notas de cobrança remetidas à impugnante (cfr. fls. 13v e sgts.) também se consignar que a notificada «poderá reclamar ou impugnar nos termos e prazos estabelecidos nos artigos 70º e 102º» (do CPPT) (Tem-se entendido que «o contribuinte Autor não pode ser prejudicado por uma errada indicação do prazo para impugnação contenciosa, quando esse erro é da inteira responsabilidade da Administração, sob pena de total frustração da confiança que os administrados devem depositar nas informações emanadas da própria Administração, já que se trata de expectativas e confiança que merecem ser tuteladas» (ac. de 12/04/2012, proc. nº 0122/12). Ou seja, no caso vertente, mesmo a considerar-se que a recorrida deveria ter impugnado a liquidação (stricto sensu) relativa ao ano de 2012, aquando da notificação para pagamento das 1ª e 2ª prestações, sempre deveria considerar-se em prazo para invocar a ilegalidade da 3ª prestação, pois é isso que consta da respectiva notificação, no que se refere aos meios de defesa. Não se colocando, assim, a questão da caducidade da impugnação.). É que, conforme também se considera no referido acórdão do STA, de 5/12/2018, no proc. nº 0204/17, *«nem a tanto obstará, igualmente, o facto de o art. 2º do DL nº 41/2016, de 1/8/2016, ter alterado o nº 2 do art. 49º do CISelo, mandando aplicar às liquidações do imposto previsto nas verbas 1.1 e 1.2 da TGIS, com as necessárias adaptações, o disposto nos arts. 115º e 129º, nº 2 do CIMI [no que aqui releva, passou a dispor-se que «Os prazos de reclamação e de impugnação contam-se a partir do termo do prazo para pagamento voluntário da*

primeira ou da única prestação do imposto» (nº 2 do referido art. 129º do CIMI)]: na verdade, não tendo o legislador atribuído natureza interpretativa a tal alteração (sendo que, no mesmo diploma, a atribuiu relativamente às alterações introduzidas nos nºs 12 e 13 do art. 106º do CIRC) aquela só é de aplicar a factos tributários ou, ao menos, aos actos de procedimento e de processo praticados na respectiva vigência (art. 12º, nº 3 da LGT).»

O recurso improcederá, portanto, nesta parte (quanto à mencionada excepção da caducidade da impugnação relativamente à liquidação do Imposto de Selo de 2012, no que esta respeita às 1ª e 2ª prestações do mesmo imposto e aos prédios aqui em causa).

5. Mas o recurso improcederá, igualmente, quanto à questão de fundo (definir se o âmbito da verba 28/28.1 da TGIS, aditada pelo art. 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29/10, abrange os prédios urbanos com um único artigo matricial, mas constituídos por partes com afectação e utilização independentes e a que foram atribuídos independentes Valores Patrimoniais Tributários, cada um destes inferior a um milhão de euros).

Trata-se, aliás, de questão relativamente à qual este Supremo Tribunal tem vindo a dar resposta uniforme no sentido acolhido na sentença recorrida, como sublinha o MP e como aliás, pode ver-se, entre muitos outros, dos acórdãos proferidos em 01/02/2017, proc. nº 0711/16, em 09/09/2015, proc. nº 047/15 e em 04/05/16, proc. nº 0166/16.

E porque não se vê razão para divergir da fundamentação ali constante (tanto mais que, por um lado, a recorrente não aporta razões inovatórias em relação à anterior argumentação e, por outro lado, se verifica similitude quanto à questão de facto e à matéria de direito), também aqui se acolhe tal jurisprudência, pelo que, seguindo o que se deixou exarado no citado aresto de 01/02/2017, proc. nº 0711/16, desta mesma formação, se dirá:

«Também o Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre a dimensão constitucional desta norma à luz dos princípios da igualdade tributária, capacidade contributiva e proporcionalidade, tendo concluído que, a norma constante da verba 28. e 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, aditada pelo artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, na medida em que impõe a tributação anual sobre a propriedade de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a € 1.000.000,00, não é inconstitucional, por

todos o acórdão 247/2016, datado de 04.05.2016.

No presente recurso não se coloca a necessidade de apreciação da norma em apreço à luz de tais princípios e parâmetros constitucionais, antes se impondo uma interpretação teleológica e sistemática da mesma, pelo que, a orientação jurisprudencial que tem sido seguida pelos Tribunais comuns, e que agora se seguirá, não belisca a boa doutrina imposta por aquele Tribunal Constitucional.

O legislador ao redigir a verba 28 da Tabela Geral do Imposto de Selo:

“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a 1.000.000 euros – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1%; (...)”, não efectuou qualquer distinção entre prédios em regime de propriedade horizontal e prédios em regime de propriedade total, reportando-se ao valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, pelo que não competirá ao seu aplicador introduzir qualquer distinção, tanto mais que se trata de uma norma de incidência. Se fosse intenção do legislador tributar os imóveis que tendo um único artigo matricial, constituídos por partes susceptíveis de utilização independente as quais têm atribuídos diversos valores patrimoniais tributários, e pretendesse que para efeitos de tributação em sede de imposto de selo, neste caso, se atendesse à soma desses diversos valores patrimoniais tributários, não teria acrescentado a parte final do preceito: sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI, pois, para efeitos de liquidação e arrecadação de IMI tais partes com utilização independente são tidas como independentes e, a circunstância de estarem de facto reunidas no mesmo imóvel nenhuma diferença introduz na sua determinação, não havendo um IMI total, a liquidar por correspondência à soma dos diversos VPT a que respeite o mesmo artigo matricial, como decorre do art. 12.º do n.º 3 do Código do IMI.

Nos termos do disposto no artigo 67.º, n.º 2 do Código do IS, «às matérias não reguladas no presente código respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se subsidiariamente o Código do IMI» o que não nos conduz a diversa interpretação dado que analisando as normas do Código do IMI verificamos que os prédios em propriedade vertical dispõem de uma inscrição matricial idêntica

àqueles que estão constituídos em propriedade horizontal com atribuição de um único artigo matricial que se desdobra nas diversas fracções autónomas que o compõem, como, neste caso se desdobra em cada uma das partes com utilização independente.» (fim de citação). É este julgamento que aqui igualmente se reitera. No sentido de que, por um lado, a lei não impõe a consideração de qualquer somatório de todos ou parte dos VPT atribuídos às diversas partes de um prédio com um único artigo matricial, e de que, por outro lado, também se mostra desconforme com a lei fazer-se tal operação aritmética apenas para efeito da tributação consagrada na verba 28 da TGIS.

E assim, atenta a factualidade que vem provada, nomeadamente, a circunstância de nenhuma das partes do imóvel com utilização independente e destinadas à habitação ter um VPT superior a € 1.000.000,00, é de concluir que a sentença recorrida, que fez idêntica interpretação da referida verba 28, não enferma de qualquer erro de julgamento, impondo-se, pois, a sua confirmação e a improcedência do recurso, quer no que respeita às liquidações de Imposto de Selo relativas ao ano de 2012, quer no que respeita às liquidações de Imposto de Selo relativas ao ano de 2013, todas reportando às fracções susceptíveis de utilização independente integrantes do prédio questionado nos autos.

DECISÃO

Nestes termos, acorda-se em, negando provimento ao recurso, confirmar, com a presente fundamentação, a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

Lisboa, 30 de Janeiro de 2019. – Casimiro Gonçalves (relator) – Francisco Rothes – Aragão Seia.