

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 388/2016-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS e propriedade vertical.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. A..., contribuinte n.º ... por direito próprio e heranças ilíquidas e indivisas abertas por óbito de B..., contribuinte n.º ... (representada por A...), C..., contribuinte n.º ... (representada por D...) e E..., contribuinte n.º ... (representada por A...), doravante designados por Requerentes, apresentaram em 12/07/2016, pedido de pronúncia arbitral, no qual solicitam a anulação dos actos de liquidação de Imposto do Selo, respeitantes ao ano de 2015, no valor global de € 31 782,20 por erro nos pressupostos de facto e de direito.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 19/09/2016 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- 1.3. No dia 17/10/2016 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 17/10/2016 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e juntar o Processo Administrativo (PA) aos autos.

- 1.5. Em 16/11/2016 a Requerida apresentou a sua resposta na qual sustenta que as liquidações em crise devem ser mantidas na ordem jurídica, visto que aplicam correctamente a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).
- 1.6. Os Requerentes em 16/11/2016 apresentaram articulado no qual solicitam a junção aos autos dos documentos comprovativos do pagamento da 2.<sup>a</sup> prestação das liquidações de Imposto do Selo objecto destes autos.
- 1.7. O tribunal em 20/12/2016 determinou a notificação da Requerida para querendo exercer o contraditório relativamente aos documentos que se alude em 1.6 da presente, 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 de 10 dias para que as partes, querendo, apresentassem alegações finais escritas e agendou como data limite para proferir a decisão arbitral o dia 17/03/2016.
- 1.8. Por despacho, datado de 13/03/2017, o tribunal admitiu a junção aos autos dos documentos descritos em 1.6 desta decisão.
- 1.9. As partes não apresentaram alegações finais escritas.

## **2. POSIÇÃO DAS PARTES**

Os Requerentes alegam quanto à matéria de facto que os titulares fiscais do edifício inscrito na matriz predial urbana da freguesia de ... – Lisboa sob o artigo n.º ... são os seguintes: a) 1/6 A...; b) 1/3 B...– cabeça de casal da herança ilíquida e indivisa; c) 1/3 C...– cabeça de casal da herança ilíquida e indivisa e d) 1/6 E...– cabeça de casal da herança ilíquida e indivisa.

Quanto ao direito entendem que as liquidações de Imposto do Selo com fonte na verba 28.1 da TGIS respeitantes aos andares: 1.º E; 1.º EF; 2.º D; 2.º DF; 2.º E; 2.º EF; 3.º D; 3.º DF; 3.º E; 3.º EF; 4.º D; 4.º DF; 4.º E; 4.º EF; 5.º D; 5.º DF; 5.º E; 5.º EF; 6.º D; 6.º DF; 6.º E; 6.º EF; 7.º D; 7.º DF; 7.º E; 7.º EF; 8.º D; 8.º DF; 8.º E; 8.º EF; 9.º D; 9.º DF; 9.º E; 9.º EF; 10.º D; 10.º DF; 10.º E; 10.º EF e 11.º P de tal edifício e ao ano de 2015 são ilegais.

Mais concretamente, defendem que as liquidações em crise corporizam uma errada interpretação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) da verba 28.1 da TGIS, visto que têm por base o entendimento de que o valor patrimonial tributário (VPT) relevante para a imposição tributária será o que resulta da soma do VPT das divisões ou andares susceptíveis de utilização independente e afectas a habitação.

Na verdade, concluem que o prédio objecto de incidência da verba 28.1 da TGIS é, *in casu*, cada uma das unidades com valor económico individual e o VPT a atender é o de cada uma dessas unidades, não se verificando, no caso concreto, a existência de qualquer uma com valor superior € 1 000 000,00 e destinadas a habitação.

Finalmente, peticionam ainda o pagamento de juros indemnizatórios, visto que as liquidações em crise respeitam a erro imputável aos serviços.

Por seu turno, a Requerida entende não assistir qualquer razão aos Requerentes, desde logo, porque a sujeição ao Imposto do Selo resulta da conjugação de dois factos: i) a afectação habitacional e ii) o valor patrimonial do prédio urbano inscrito na matriz ser igual ou superior a € 1 000 000,00.

Por isso refere que o conceito de prédio encontra-se previsto no art. 2.º, n.º 1 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), estando estatuído no seu n.º 4 que no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio, realidade distinta à luz do artigo será a de «prédio em propriedade total com andares ou divisões susceptíveis de utilização independente». Isto é, falece de sustentação legal a tese de que, embora as liquidações de Imposto do Selo se processem nas situações previstas na verba 28.1 da TGIS, de acordo com as regras do CIMI, o legislador ressalva os

aspectos que careçam das devidas adaptações, como é o caso dos prédios em propriedade total em que as divisões susceptíveis de utilização independente não são havidas como prédios.

Acrescenta ainda que o art. 12.º, n.º 3 do CIMI respeita única e exclusivamente à forma de registar os dados matriciais e se estamos perante prédios em propriedade total, o VPT que serve de base ao seu cálculo será aquele que os Requerentes definem como «valor global do prédio», pois não existem fracções autónomas às quais a lei fiscal atribua a qualificação de prédio.

Ora, se o imóvel em causa encontra-se inscrito na matriz no regime de propriedade total, constituído por 39 divisões destinadas a habitação, foi com base em tal circunstância que se efectuaram as liquidações de Imposto do Selo, tendo em consideração a natureza do prédio urbano e as suas divisões afectas a habitação, à data do facto tributário.

Deste modo, se as liquidações foram praticadas tendo em consideração tais elementos de facto, estas não padecem de qualquer ilegalidade.

Em resumo, pugna pela improcedência integral do pedido de pronúncia arbitral.

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 os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios.

### **3. SANEAMENTO**

A coligação de autores e a cumulação de pedidos subjacente aos presentes autos é admissível, porquanto se verifica a identidade entre a matéria de facto e a procedência

daqueles depende da interpretação dos mesmos princípios e regras de direito, cfr. art. 3.º, n.º 1 do RJAT. Por outro lado, o objecto dos autos integra o mesmo imposto, o do Selo.

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 os pedidos, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

## **4. MATÉRIA DE FACTO**

### **4.1. Factos que se consideram provados**

4.1.1. O edifício matricialmente inscrito sob o artigo - art. ... – urbano, freguesia de ..., Lisboa, tem os seguintes titulares:

- a) 1/6 a favor de A..., contribuinte n.º ...;
- b) 1/3 a favor da herança aberta por óbito de B..., contribuinte n.º ...;
- c) 1/3 a favor da herança aberta por óbito de C..., contribuinte n.º ...;
- d) 1/6 a favor da herança aberta por óbito de E..., contribuinte n.º....

4.1.2. Tal edifício compreende, nomeadamente, 39 andares com utilização independente, inscritos do seguinte modo:

- a) 1.º E, com um VPT de € 88 280,00, habitação;
- b) 1.º EF, com um VPT de € 80 140,00, habitação;
- c) 2.º D, com um VPT de € 77 330,00, habitação;
- d) 2.º DF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;

- e) 2.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- f) 2.º EF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- g) 3.º D, com um VPT de € 79 250,00, habitação;
- h) 3.º DF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- i) 3.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- j) 3.º EF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;
- l) 4.º D, com um VPT de € 77 330,00, habitação;
- m) 4.º DF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;
- n) 4.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- o) 4.º EF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- p) 5.º D, com um VPT de € 79 250,00, habitação;
- q) 5.º DF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- r) 5.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- s) 5.º EF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;
- t) 6.º D, com um VPT de € 77 330,00, habitação;
- u) 6.º DF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;
- v) 6.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- x) 6.º EF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- z) 7.º D, com um VPT de € 79 250,00, habitação;
- aa) 7.º DF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;

- bb) 7.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- cc) 7.º EF, com um VPT de € 77 330,00, habitação;
- dd) 8.º D, com um VPT de € 77 330,00, habitação;
- ee) 8.º DF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;
- ff) 8.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- gg) 8.º EF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- hh) 9.º D, com um VPT de € 79 250,00, habitação;
- ii) 9.º DF, com um VPT de € 83 070,00, habitação;
- jj) 9.º E, com um VPT de € 85 040,00, habitação;
- ll) 9.º EF, com um VPT de € 85 450,00, habitação;
- mm) 10.º D, com um VPT de € 74 210,00, habitação;
- nn) 10.º DF, com um VPT de € 87 300,00, habitação;
- oo) 10.º E, com um VPT de € 83 080,00, habitação;
- pp) 10.º EF, com um VPT de € 84 080,00, habitação;
- qq) 11.º P, com um VPT de € 34 450,00, habitação.

4.1.3. O Requerente A... foi notificado das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao ano de 2015, em relação a cada um de tais andares, com afectação habitacional, no montante global de € 5297,00 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) 1.º E, no montante de € 147,13;
- b) 1.º EF, no montante de € 133,57;

- c) 2.º D, no montante de € 128,88;
- d) 2.º DF, no montante de € 142,42;
- e) 2.º E, no montante de € 141,73;
- f) 2.º EF, no montante de € 138,45;
- g) 3.º D, no montante de € 132,08;
- h) 3.º DF, no montante de € 138,45;
- i) 3.º E, no montante de € 141,73;
- j) 3.º EF, no montante de € 142,42;
- l) 4.º D, no montante de € 128,88;
- m) 4.º DF, no montante de € 142,42;
- n) 4.º E, no montante de € 141,73;
- o) 4.º EF, no montante de € 138,45;
- p) 5.º D, no montante € 132,08;
- q) 5.º DF, no montante de € 138,45;
- r) 5.º E, no montante de € 141,73;
- s) 5.º EF, no montante de € 142,42;
- t) 6.º D, no montante de € 128,88;
- u) 6.º DF, no montante de € 142,42;
- v) 6.º E, no montante de € 141,73;
- x) 6.º EF, no montante de € 138,45;



- z) 7.º D, no montante de € 132,08;
- aa) 7.º DF, no montante de € 138,45;
- bb) 7.º E, no montante de € 141,73;
- cc) 7.º EF, no montante de € 128,88;
- dd) 8.º D, no montante de € 128,88;
- ee) 8.º DF, no montante de € 142,42;
- ff) 8.º E, no montante de € 141,73;
- gg) 8.º EF, no montante de € 138,45;
- hh) 9.º D, no montante de € 132,08;
- ii) 9.º DF, no montante de € 138,45;
- jj) 9.º E, no montante de € 141,73;
- ll) 9.º EF, no montante de € 142, 42;
- mm) 10.º D, no montante de € 123,68;
- nn) 10.º DF, no montante de € 145,50;
- oo) 10.º E, no montante de € 138,47;
- pp) 10.º EF, no montante de € 140,13;
- qq) 11.º P, no montante de € 57,42.

4.1.4. O pagamento das liquidações descritas em 4.1.3. foi efectuado da seguinte forma:

i) Prestação única:

- a) 1.º E, € 147,13, no dia 27/04/2016;

- b) 1.º EF, € 133,57 no dia 27/04/2016;
- c) 2.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- d) 2.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- e) 2.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- f) 2.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- g) 3.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- h) 3.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- i) 3.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- j) 3.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- l) 4.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- m) 4.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- n) 4.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- o) 4.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- p) 5.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- q) 5.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- r) 5.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- s) 5.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- t) 6.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- u) 6.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- v) 6.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;

- x) 6.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- z) 7.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- aa) 7.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- bb) 7.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- cc) 7.º EF, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- dd) 8.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- ee) 8.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- ff) 8.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- gg) 8.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- hh) 9.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- ii) 9.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- jj) 9.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- ll) 9.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- mm) 10.º D, € 123,68 no dia 27/04/2016;
- nn) 10.º DF, € 145,50 no dia 27/04/2016;
- oo) 10.º E, € 138,47 no dia 27/04/2016;
- pp) 10.º EF, € 140,13 no dia 27/04/2016;
- qq) 11.º P, € 57,42 no dia 27/04/2016.

4.1.5. A herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de B... foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao ano de 2015, em relação a cada um de tais andares, com

afecção habitacional, no montante global de € 10 594,10 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) 1.º E, no montante de € 294,27;
- b) 1.º EF, no montante de € 267,13;
- c) 2.º D, no montante de € 257,77;
- d) 2.º DF, no montante de € 284,83;
- e) 2.º E, no montante de € 283,47;
- f) 2.º EF, no montante de € 276,90;
- g) 3.º D, no montante de € 264,17;
- h) 3.º DF, no montante de € 276,90;
- i) 3.º E, no montante de € 283,47;
- j) 3.º EF, no montante de € 284,83;
- l) 4.º D, no montante de € 257,77;
- m) 4.º DF, no montante de € 284,83;
- n) 4.º E, no montante de € 283,47;
- o) 4.º EF, no montante de € 276,90;
- p) 5.º D, no montante € 264,17;
- q) 5.º DF, no montante de € 276,90;
- r) 5.º E, no montante de € 283,47;
- s) 5.º EF, no montante de € 284,83;

- t) 6.º D, no montante de € 257,77;
- u) 6.º DF, no montante de € 284,83;
- v) 6.º E, no montante de € 283,47;
- x) 6.º EF, no montante de € 276,90;
- z) 7.º D, no montante de € 264,17;
- aa) 7.º DF, no montante de € 276,90;
- bb) 7.º E, no montante de € 283,47;
- cc) 7.º EF, no montante de € 257,77;
- dd) 8.º D, no montante de € 257,77;
- ee) 8.º DF, no montante de € 284,83;
- ff) 8.º E, no montante de € 283,47;
- gg) 8.º EF, no montante de € 276,90;
- hh) 9.º D, no montante de € 264,17;
- ii) 9.º DF, no montante de € 276,90;
- jj) 9.º E, no montante de € 283,47;
- ll) 9.º EF, no montante de € 284,83;
- mm) 10.º D, no montante de € 247,37;
- nn) 10.º DF, no montante de € 291,00;
- oo) 10.º E, no montante de € 276,93;
- pp) 10.º EF, no montante de € 280,27;

qq) 11.º P, no montante de € 114,83.

4.1.6. O pagamento das liquidações descritas em 4.1.5. foi efectuado da seguinte forma:

i) 1.ª prestação:

- a) 1.º E, € 147,14 no dia 27/04/2016;
- b) 1.º EF, € 133,57 no dia 27/04/2016;
- c) 2.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- d) 2.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- e) 2.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- f) 2.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- g) 3.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;
- h) 3.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- i) 3.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- j) 3.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- l) 4.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- m) 4.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- n) 4.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- o) 4.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- p) 5.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;
- q) 5.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- r) 5.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;

- s) 5.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- t) 6.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- u) 6.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- v) 6.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- x) 6.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- z) 7.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;
- aa) 7.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- bb) 7.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- cc) 7.º EF, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- dd) 8.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- ee) 8.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- ff) 8.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- gg) 8.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- hh) 9.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;
- ii) 9.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- jj) 9.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- ll) 9.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- mm) 10.º DF, € 145,50 no dia 27/04/2016;
- nn) 10.º E, € 138,47 no dia 27/04/2016;
- oo) 10.º EF, € 140,14 no dia 27/04/2016.

ii) 2.<sup>a</sup> prestação:

- a) 1.º E, € 147,13, no dia 07/11/2016;
- b) 1.º EF, € 133,56 no dia 07/11/2016;
- c) 2.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- d) 2.º DF, € 142,41, no dia 07/11/2016;
- e) 2.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- f) 2.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- g) 3.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;
- h) 3.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- i) 3.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- j) 3.º EF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- l) 4.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- m) 4.º DF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- n) 4.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- o) 4.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- p) 5.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;
- q) 5.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- r) 5.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- s) 5.º EF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- t) 6.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;



- u) 6.º DF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- v) 6.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- x) 6.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- z) 7.º D, € 132,06 no dia 07/11/2016;
- aa) 7.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- bb) 7.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- cc) 7.º EF, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- dd) 8.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- ee) 8.º DF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- ff) 8.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- gg) 8.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- hh) 9.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;
- ii) 9.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- jj) 9.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- ll) 9.º EF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- mm) 10.º DF, € 145,50 no dia 07/11/2016;
- nn) 10.º EF, € 140,13 no dia 07/11/2016.

iii) Prestação única:

- a) 10.º D, € 247,37 no dia 27/04/2016;

b) 11.º P, € 114,83 no dia 2704/2016.

4.1.7. A herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de C... foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao ano de 2015, em relação a cada um de tais andares, com afectação habitacional, no montante global de € 10 594,10 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) 1.º E, no montante de € 294,27;
- b) 1.º EF, no montante de € 267,13;
- c) 2.º D, no montante de € 257,77;
- d) 2.º DF, no montante de € 284,83;
- e) 2.º E, no montante de € 283,47;
- f) 2.º EF, no montante de € 276,90;
- g) 3.º D, no montante de € 264,17;
- h) 3.º DF, no montante de € 276,90;
- i) 3.º E, no montante de € 283,47;
- j) 3.º EF, no montante de € 284,83;
- l) 4.º D, no montante de € 257,77;
- m) 4.º DF, no montante de € 284,83;
- n) 4.º E, no montante de € 283,47;
- o) 4.º EF, no montante de € 276,90;
- p) 5.º D, no montante € 264,17;
- q) 5.º DF, no montante de € 276,90;

- r) 5.º E, no montante de € 283,47;
- s) 5.º EF, no montante de € 284,83;
- t) 6.º D, no montante de € 257,77;
- u) 6.º DF, no montante de € 284,83;
- v) 6.º E, no montante de € 283,47;
- x) 6.º EF, no montante de € 276,90;
- z) 7.º D, no montante de € 264,17;
- aa) 7.º DF, no montante de € 276,90;
- bb) 7.º E, no montante de € 283,47;
- cc) 7.º EF, no montante de € 257,77;
- dd) 8.º D, no montante de € 257,77;
- ee) 8.º DF, no montante de € 284,83;
- ff) 8.º E, no montante de € 283,47;
- gg) 8.º EF, no montante de € 276,90;
- hh) 9.º D, no montante de € 264,17;
- ii) 9.º DF, no montante de € 276,90;
- jj) 9.º E, no montante de € 283,47;
- ll) 9.º EF, no montante de € 284,83;
- mm) 10.º D, no montante € 247,37;
- nn) 10.º DF, no montante de € 291,00;

oo) 10.º E, no montante de € 276,93;

pp) 10.º EF, no montante de € 280,27;

qq) 11.º P, no montante de € 114,83.

4.1.8. O pagamento das liquidações descritas em 4.1.7. foi efectuado da seguinte forma:

i) 1.ª prestação:

a) 1.º E, € 147,14, no dia 27/04/2016;

b) 1.º EF, € 133,57 no dia 27/04/2016;

c) 2.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;

d) 2.º DF, € 142,42, no dia 27/04/2016;

e) 2.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;

f) 2.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;

g) 3.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;

h) 3.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;

i) 3.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;

j) 3.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;

l) 4.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;

m) 4.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;

n) 4.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;

o) 4.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;

p) 5.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;

- q) 5.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- r) 5.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- s) 5.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- t) 6.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- u) 6.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- v) 6.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- x) 6.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- z) 7.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;
- aa) 7.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- bb) 7.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- cc) 7.º EF, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- dd) 8.º D, € 128,89 no dia 27/04/2016;
- ee) 8.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- ff) 8.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- gg) 8.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- hh) 9.º D, € 132,09 no dia 27/04/2016;
- ii) 9.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- jj) 9.º E, € 141,74 no dia 27/04/2016;
- ll) 9.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- mm) 10.º DF, € 145,50 no dia 27/04/2016;

nn) 10.º E, € 138,47 no dia 27/04/2016;

oo) 10.º EF, € 140,14 no dia 27/04/2016.

ii) 2.ª prestação:

a) 1.º E, € 147,13 no dia 07/11/2016;

b) 1.º EF, € 133,56 no dia 07/11/2016;

c) 2.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;

d) 2.º DF, € 142,41, no dia 07/11/2016;

e) 2.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;

f) 2.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;

g) 3.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;

h) 3.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;

i) 3.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;

j) 3.º EF, € 142,41 no dia 07/11/2016;

l) 4.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;

m) 4.º DF, € 142,41 no dia 07/11/2016;

n) 4.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;

o) 4.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;

p) 5.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;

q) 5.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;

r) 5.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;

- s) 5.º EF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- t) 6.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- u) 6.º DF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- v) 6.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- x) 6.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- z) 7.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;
- aa) 7.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- bb) 7.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- cc) 7.º EF, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- dd) 8.º D, € 128,88 no dia 07/11/2016;
- ee) 8.º DF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- ff) 8.º E, € 141,73 no dia 07/11/2016;
- gg) 8.º EF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- hh) 9.º D, € 132,08 no dia 07/11/2016;
- ii) 9.º DF, € 138,45 no dia 07/11/2016;
- jj) 9.º E, € 141,73 no dia 07/14/2016;
- ll) 9.º EF, € 142,41 no dia 07/11/2016;
- mm) 10.º DF, € 145,50 no dia 07/11/2016;
- nn) 10.º E, € 138,46 no dia 07/11/2016;
- oo) 10.º EF, € 140,13 no dia 07/11/2016.

Prestação única:

- a) 11.º P, € 114,83 no dia 27/04/2016;
- b) 10.º D, € 247,37 no dia 27/04/2016.

4.1.9. A herança ilíquida e indivisa aberta por óbito de E... foi notificada das liquidações de Imposto do Selo, relativas ao ano de 2015, em relação a cada um de tais andares, com afectação habitacional, no montante global de € 5297,00 e que se decompõem da seguinte forma:

- a) 1.º E, no montante de € 147,13;
- b) 1.º EF, no montante de € 133,57;
- c) 2.º D, no montante de € 128,88;
- d) 2.º DF, no montante de € 142,42;
- e) 2.º E, no montante de € 141,73;
- f) 2.º EF, no montante de € 138,45;
- g) 3.º D, no montante de € 132,08;
- h) 3.º DF, no montante de € 138,45;
- i) 3.º E, no montante de € 141,73;
- j) 3.º EF, no montante de € 142,42;
- l) 4.º D, no montante de € 128,88;
- m) 4.º DF, no montante de € 142,42;
- n) 4.º E, no montante de € 141,73;
- o) 4.º EF, no montante de € 138,45;



- p) 5.º D, no montante € 132,08;
- q) 5.º DF, no montante de € 138,45;
- r) 5.º E, no montante de € 141,73;
- s) 5.º EF, no montante de € 142,42;
- t) 6.º D, no montante de € 128,88;
- u) 6.º DF, no montante de € 142,42;
- v) 6.º E, no montante de € 141,73;
- x) 6.º EF, no montante de € 138,45;
- z) 7.º D, no montante de € 132,08;
- aa) 7.º DF, no montante de € 138,45;
- bb) 7.º E, no montante de € 141,73;
- cc) 7.º EF, no montante de € 128,88;
- dd) 8.º D, no montante de € 128,88;
- ee) 8.º DF, no montante de € 142,42;
- ff) 8.º E, no montante de € 141,73;
- gg) 8.º EF, no montante de € 138,45;
- hh) 9.º D, no montante de € 132,08;
- ii) 9.º DF, no montante de € 138,45;
- jj) 9.º E, no montante de € 141,73;
- ll) 9.º EF, no montante de € 142,42;

mm) 10.º D, no montante de € 123,68;

nn) 10.º DF, no montante de € 145,50;

oo) 10.º E, no montante de € 138,47;

pp) 10.º EF, no montante de € 140,13;

qq) 11.º P, no montante de € 57,42.

4.1.10. O pagamento das liquidações descritas em 4.1.9. foi efectuado da seguinte forma:

i) Prestação única:

a) 1.º E, € 147,13, no dia 27/04/2016;

b) 1.º EF, € 133,57 no dia 27/04/2016;

c) 2.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;

d) 2.º DF, € 142,42, no dia 27/04/2016;

e) 2.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;

f) 2.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;

g) 3.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;

h) 3.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;

i) 3.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;

j) 3.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;

l) 4.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;

m) 4.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;

n) 4.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;

- o) 4.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- p) 5.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- q) 5.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- r) 5.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- s) 5.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- t) 6.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- u) 6.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- v) 6.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- x) 6.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- z) 7.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- aa) 7.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- bb) 7.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- cc) 7.º EF, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- dd) 8.º D, € 128,88 no dia 27/04/2016;
- ee) 8.º DF, € 142,42 no dia 27/04/2016;
- ff) 8.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;
- gg) 8.º EF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- hh) 9.º D, € 132,08 no dia 27/04/2016;
- ii) 9.º DF, € 138,45 no dia 27/04/2016;
- jj) 9.º E, € 141,73 no dia 27/04/2016;

ll) 9.º EF, € 142,42 no dia 27/04/2016;

mm) 10.º D, € 123,68 no dia 27/04/2016;

nn) 10.º DF, € 145,50 no dia 27/04/2016;

oo) 10.º E, € 138,47 no dia 27/04/2016;

pp) 10.º EF, € 140,13 no dia 27/04/2016;

qq) 11.º P, € 57,42 no dia 27/04/2016.

4.1.11. O edifício identificado em 4.1.1. não se encontrava constituído sob o regime de propriedade horizontal a 31/12/2015.

4.1.12. O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 12/07/2016.

#### **4.2. Factos que não se consideram provados**

4.2.1. Que se encontre paga a 2.ª prestação da liquidação respeitante ao 10.º E da titularidade da herança aberta por óbito de B... .

Não existem quaisquer outros 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.

#### **4.4. Fundamentação da matéria de facto que não se considera provada**

Não foi junto qualquer documento comprovativo do pagamento para fazer a prova do facto.

### **5. DO DIREITO**

A primeira questão que o tribunal tem de conhecer consiste em 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 %...».*

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<sup>1</sup>.

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, consequentemente, 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 39 andares do edifício com utilização habitacional independente que, à data do facto tributário, isto é, 31 de Dezembro de 2015, não se encontrava constituído em propriedade horizontal e, por conseguinte, desde logo, dúvidas não existem que os mesmos devem ser classificados 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 (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

---

<sup>1</sup> V. neste sentido a decisão arbitral de 29/10/2013 proferida no processo n.º 50/2013 – T e na qual assumiu a função de árbitro a Dra. MARIA DO ROSÁRIO ANJOS.

matricial separada, como também nada obsta à qualificação como «*prédio habitacional*» de andares ou divisões com utilização independente.

Ora, se nenhum dos andares 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: «*I – 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 0166/16 e em que foi Relatora a Conselheira ANA PAULA LOBO.

Consequentemente, as liquidações objecto destes autos padecem do vício de violação de lei e, como tal, não podem subsistir na ordem jurídica, o que se declara.

Por último, os Requerentes peticionam o pagamento de juros indemnizatórios pela Requerida em função de erro imputável aos serviços.



Na verdade, 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) existência de um erro em acto de liquidação de imposto imputável aos serviços; ii) determinação de tal erro em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial e iii) 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»*.

Conhecendo a questão, a ilegalidade dos actos em crise é imputável à Requerida, perante a falta de amparo normativo aquando da sua prática. Consequentemente, procede o pedido de pagamento de juros indemnizatórios, contados à taxa legal, de acordo com o previsto no art. 43.º, n.º 4 da LGT, entre a data em que foi efectuado o pagamento indevido e até integral reembolso.

## **6. DECISÃO**

Nestes termos e com a fundamentação acima descrita decide julgar-se integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral, anulando-se os actos objecto de pronúncia, com todas as consequências legais, incluindo a devolução do imposto pago pelos Requerentes e o pagamento de juros indemnizatórios, desde a data do pagamento indevido até ao efectivo reembolso.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 31 782,20 (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 € 1836, 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, 17 de Março de 2017

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos