

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 130/2015-T**

**Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS; terrenos para construção**

Decisão Arbitral <sup>1</sup>

**Requerentes** – A..., B..., C..., D..., E..., F..., G..., H..., I..., J..., K..., L..., M..., N... e O...

**Requerida** - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 30 de Abril de 2015, com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

## 1. RELATÓRIO

1.1. A..., contribuinte n.º ..., residente ... .., no Porto, B..., contribuinte n.º ..., residente no ... .., no Porto, C..., contribuinte n.º ..., residente na Rua do ... .., no Porto, D..., contribuinte n.º ..., residente na Rua da ... .., no Porto, E..., contribuinte n.º ..., residente na ... .., no Porto, F..., contribuinte n.º ..., residente na Avenida ... .., no Porto, G..., contribuinte n.º ..., residente na Avenida ... .., no Porto, H..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... .., no Porto, I..., contribuinte n.º ..., residente na Avenida ... .., Bloco ... .., em ... .., J..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... .., Bloco A, Cruz Quebrada, K..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ... .., no Porto, L..., contribuinte n.º ..., residente na Rua da ... ..

..., no Porto, M..., contribuinte nº ..., residente na ..., ..., , no Porto, N..., contribuinte nº ..., residente na ..., ..., , no Porto e O..., contribuinte nº ..., residente na Rua ..., ..., no Porto (doravante designados por “Requerentes”), apresentaram um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 25 de Fevereiro de 2015, ao abrigo do disposto no artigo 4º e nº 2 do artigo 10º do Decreto-lei nº 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “Requerida”).

1.2. Os Requerentes com o seu pedido pretendem que:

- 1.2.1. *“O pedido de pronúncia arbitral” seja “declarado procedente por provado, declarando-se que os actos tributários impugnados padecem de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito”;*
- 1.2.2. *“Ou, caso assim não se entenda”, sejam “consideradas inconstitucionais as normas da subalínea i) da alínea f) do nº 2 do artigo 6º da Lei nº 255-A/2012 de 29 de Outubro, e da verba 28.1. da TGIS, com a redacção que lhe foi dada pelo mesmo diploma, interpretadas no sentido de que o imposto do selo ali previsto poderia incidir sobre terrenos para construção, na medida em que nos mesmos não exista qualquer construção susceptível de efectiva utilização habitacional, por violação dos nºs 2 e 3 do artigo 103º nº 2 da CRP”;*
- 1.2.3. *“Sempre com a conseqüente anulação das liquidações impugnadas, com todas as conseqüências legais, nomeadamente o reembolso do montante total de imposto pago pelos Requerentes, acrescido dos juros indemnizatórios (...)”.*

---

<sup>1</sup> A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto no que diz respeito às transcrições efectuadas.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 27 de Fevereiro de 2015 e notificado automaticamente à Requerida na mesma data.
- 1.4. Na mesma data foi entregue um pedido de pronúncia arbitral corrigido quanto ao seu valor, o qual foi alterado de EUR 52.751,50 para EUR 55.742,03 (resultante do somatório das notas de cobrança anexas com o pedido e objecto do mesmo), sem que tenha tido qualquer impacto na taxa de arbitragem aplicável (EUR 1.071,00).
- 1.5. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada, em 15 de Abril de 2015, como árbitro pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.6. Em 15 de Abril de 2015, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos do disposto no artigo 11º, nº 1, alíneas a) e b) do RJAT, conjugado com os artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.7. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 30 de Abril de 2015, tendo sido proferido despacho arbitral, em 3 de Maio de 2015 (notificado às partes em 5 de Maio de 2015), no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.8. Em 5 de Junho de 2015, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação e concluído que:

- 1.8.1. *“(…) a previsão da verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) não consubstancia violação de qualquer comando constitucional”.*
- 1.8.2. *A verba 28 da TGIS incide sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos com afectação habitacional, cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00, ou seja, incide sobre o valor do imóvel”.*
- 1.8.3. *“Trata-se de uma norma geral e abstracta, aplicável de forma indistinta a todos os casos em que se verificarem os pressupostos de facto e de direito”.*
- 1.8.4. *“A diferente aptidão dos imóveis (habitação/serviços/comércio) sustenta o diferente tratamento, tendo constituído opção do legislador, por razões políticas e económicas, afastar da incidência do Imposto do Selo os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais”.*
- 1.8.5. *“A tributação em sede de imposto do selo obedece a critérios de adequação, aplicando-se de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a EUR 1.000.000,00, incidindo sobre a riqueza consubstanciada e manifestada no valor dos imóveis”, pelo que entende que se encontra “legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável”, “o que não se verifica porquanto tal medida será de aplicar de forma indistinta a todos os titulares de imóveis com afectação habitacional de valor superior a Eur 1.000.000,00”.*
- 1.8.6. Assim, para a Requerida, *“por todo o exposto, as liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido”.*

- 1.9. Nestes termos, concluiu a Requerida pedindo que *“deve o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações controvertidas ser julgado improcedente, absolvendo-se a AT do pedido”*.
- 1.10. Na mesma data, a Requerida apresentou também requerimento no sentido de solicitar a dispensa da realização da primeira reunião arbitral (nos termos e para os efeitos previstos no artigo 18º do RJAT), o qual foi notificado aos Requerentes, através de despacho arbitral de 5 de Junho de 2015 (notificado às partes em 8 de Junho de 2015), para se pronunciarem, no prazo de cinco dias, sobre o teor do mesmo.
- 1.11. Através de requerimento apresentado em 15 de Junho de 2015, os Requerentes solicitaram que a Requerida viesse juntar *“aos autos cópia do processo administrativo”* e, *“caso a junção do processo administrativo seja correctamente feita (integral e legível)”* nada teriam *“a obstar à proposta de dispensa de realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT”*.
- 1.12. Nestes termos, por despacho deste Tribunal Arbitral, datado de 15 de Junho de 2015, foi notificada a Requerida do teor do requerimento dos Requerentes (referido no ponto anterior), bem como para anexar aos autos, no prazo de cinco dias, o respectivo processo administrativo.
- 1.13. Na sequência do despacho arbitral referido no ponto anterior, a Requerida apresentou, em 23 de Junho de 2015, requerimento no sentido de que *“se considere como junto aos autos o processo administrativo materializado nos documentos juntos pelos Requerentes (...)”*, porquanto alegou *“inexistirem quaisquer outros atos que corporizem um processo administrativo”*.

- 1.14. Por despacho arbitral de 26 de Junho de 2015 (notificado às partes em 29 de Junho de 2015), foi dado conhecimento aos Requerentes do requerimento referido no ponto anterior, tendo estes sido notificados para se pronunciarem, no prazo de cinco dias, sobre o teor do mesmo, nomeadamente sobre a possibilidade efectiva de dispensa da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT.
- 1.15. Através de requerimento apresentado em 3 de Julho de 2015, os Requerentes vieram *“requerer que a Administração Tributária”* fosse notificada com *“o propósito”* de rectificar *“o valor total das liquidações juntas”* (EUR 55.742,03), bem como reconhecer que *“as notas de liquidação em causa se encontram pagas”*.
- 1.16. Por despacho arbitral de 3 de Julho de 2015 foi dado conhecimento à Requerida do requerimento referido no ponto anterior, tendo esta sido notificada para se pronunciar, no prazo de cinco dias, sobre o teor do mesmo, mas aquela nada veio dizer ao processo nesta matéria.
- 1.17. Assim, por despacho arbitral datado de 3 de Setembro de 2015 (notificado às partes em 4 de Setembro de 2015), tendo em consideração:
- 1.17.1. O facto de não existirem excepções de que cumpra conhecer;
  - 1.17.2. O facto da posição das Partes estar plenamente definida nos Autos e suportada pelos meios de prova juntos pelos Requerentes;

Foi decidido por este Tribunal, em consonância com os princípios processuais consignados no artigo 16º RJAT, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar [alínea c)], da cooperação e da boa fé processual [alínea f)] e da livre condução do processo consignado no artigo 19º e 29º, nº 2 do RJAT, bem como, tendo em conta o princípio da limitação de actos

inúteis previsto no artigo 130º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT:

1.17.3. Prescindir da realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;

1.17.4. Prescindir da apresentação de alegações;

1.17.5. Designar o dia 21 de Setembro de 2015 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.18. Por último, e no mesmo despacho arbitral foram ainda os Requerentes advertidos que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”* (o que veio a ser efectuado com data de 7 de Setembro de 2015).

## **2. CAUSA DE PEDIR**

Os Requerentes fundamentam o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

### ***Quanto à coligação de autores e cumulação de pedidos***

2.1. *“Os Requerentes são comproprietários de dois terrenos para construção e pretendem ver apreciada a questão da incidência sobre os mesmos do Imposto do Selo previsto na verba nº 28.1. da Tabela Geral do Imposto do Selo (...), aditado pelo artigo 4º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, assim como a aplicação do artigo 6º desta mesma Lei”* e, dado que consideram estar *“em causa a aplicação das mesmas regras de direito”*, *“em homenagem ao princípio da economia processual (...) apresentam-se os Autores em coligação bem como com cumulação de pedidos”*.

2.2. Os terrenos para construção de que alegam ser comproprietários e que estão na origem do pedido de pronúncia arbitral são os seguintes:

2.2.1. Terreno “*inscrito na matriz predial urbana sob urbana sob o artigo U-... da União de Freguesias de ..., ... e ... (anterior artigo U-... da freguesia de ...), concelho de ...*” e,

2.2.2. Terreno “*inscrito na matriz predial urbana sob urbana sob o artigo U-... da União de Freguesias de ..., ... e ... (anterior artigo U-... da freguesia de ...), concelho de ...*”.

#### **Os Actos Tributários em causa**

2.3. Os Requerentes “*foram notificados da liquidação de Imposto do Selo (...) relativamente aos anos de 2012*” e “*2013 (...) através dos documentos (...) identificados que lhes impôs o pagamento desse imposto nos seguintes montantes globais relativamente a cada (...) prédio*”:

2.3.1. “*€ 29.366,25 sobre o terreno para construção (...) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da União de Freguesias de ..., ... e ... (...)*” e,

2.3.2. “*€ 26.375,75 sobre o terreno para construção (...) inscrito na matriz predial urbana sob o artigo U-... da União de Freguesias de ..., ... e ... (...)*”.

2.4. Prosseguem os Requerentes referindo que “*não obstante as liquidações terem sido feitas em 30/10/2014 e 18/11/2014, tendo sido fixado 31/12/2014 (e nalguns casos 22/01/2015) como data limite para o prazo de pagamento voluntário, os factos tributários verificaram-se a 31 de Outubro de 2012, 31 de Dezembro de 2012 e 31 de Dezembro de 2013*”.



- 2.5. Os Requerentes “*consideram que o enquadramento do terreno na verba nº 28.1. da Tabela Geral do Imposto de Selo é errada e injustificada, uma vez que o terreno não tem a alegada afectação habitacional que lhe imputam*” e “*tendo em conta que os prédios dos Requerentes são terrenos para construção, não se está perante prédios com afectação habitacional actual pelo que não estão abrangidos pela incidência do Imposto do Selo previsto na verba 28.1. da TGIS, na redacção vigente ao tempo dos factos, respectivamente a 31 de Outubro de 2012, 31 de Dezembro de 2012 e 31 de Dezembro de 2013*”.
- 2.6. Por isso, para os Requerentes, “*as liquidações aqui em causa traduzem uma incorrecta interpretação da verba nº 28.1. da TGIS, estando inquinadas de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito, o que justifica a respectiva declaração de ilegalidade e anulação (...)*”.
- 2.7. Com efeito, segundo os Requerentes, “*a verba 28.1. refere-se a prédios com afectação habitacional*”, sendo que “*este conceito nem surge definido em qualquer disposição do CIS nem é usado no CIMI (...)*”.
- 2.8. Na verdade, para os Requerentes, “*esta questão tem sido objecto de apreciação*” pelos diversos tribunais competentes, “*(...) verificando-se grande unanimidade de posições*”, “*(...) no sentido de que tal tributação se dirigia à tributação de habitações de luxo, ou seja, daquelas cujo Valor Patrimonial Tributário exceda (...) um milhão de euros*”<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Neste âmbito, os Requerentes citam e transcrevem parte do debate (protagonizado pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais – Paulo Nuncio), ocorrido na Assembleia da República, na sessão plenária de 10-10-2012, em que foi debatida a Proposta de Lei nº 96/XII (2ª) que deu origem ao diploma legal que fundamenta a imposição tributária (...) em crise, no qual se apresentam os fundamentos da intenção legislativa em apreciação, nomeadamente que “*o Governo propõe a criação de uma taxa especial para tributar prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” sendo a primeira vez que “*em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação*”.

- 2.9. Concordam os Requerentes que a adopção desta medida se destina a *“garantir que os sacrifícios tributários serão repartidos por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho”*.
- 2.10. Assim, entendem que *“não estamos (...) no campo da tributação de terrenos para construção (...)”* não tendo sido esta *“(...) a intenção do legislador, ao ter utilizado a expressão prédios com afectação habitacional”*, porquanto *“(...) um terreno para construção não é susceptível de afectação habitacional enquanto tal”<sup>3</sup>*.
- 2.11. Nestes termos, concluem os Requerentes o seu pedido de pronúncia arbitral peticionando que o mesmo deve ser *“declarado procedente por provado, declarando-se que os actos tributários impugnados padecem de vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de direito”*.
- 2.12. *“Ou, caso assim não se entenda”*, sejam *“consideradas inconstitucionais as normas da subalínea i) da alínea f) do nº 2 do artigo 6º da Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro, e da verba 28.1. da TGIS, com a redacção que lhe foi dada pelo mesmo diploma, interpretadas no sentido de que o imposto do selo ali previsto poderia incidir sobre terrenos para construção, na medida em que nos mesmos não exista qualquer construção susceptível de efectiva utilização habitacional (...)”*.
- 2.13. Em qualquer dos casos descritos nos pontos anteriores (ponto 2.11. e 2.12., supra), *“sempre com a consequente anulação das liquidações impugnadas, com todas as consequências legais, nomeadamente o reembolso do montante total de imposto pago pelos Requerentes, acrescido dos juros indemnizatórios (...)”*.

---

<sup>3</sup> Referem os Requerentes que *“a Administração Tributária tem entendido que o sentido de o legislador não utilizar a expressão prédios destinados à habitação, mas afectação habitacional, tem de se encontrar não no artigo 6º, nº 1, alínea a) do CIMI mas no artigo 45º do CIMI, porque a interpretação da expressão afectação habitacional assenta na avaliação dos imóveis”*, posição contrariada, segundo os Requerentes, não só por Decisões Arbitrais (nomeadamente, as nº 53/2013-T, 158/2013-T e 288/2013-T), bem como pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), nomeadamente, no Acórdão 0317/14, de 14 de Maio.

### 3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida respondeu sustentando a improcedência do pedido de pronúncia arbitral e invocando os seguintes argumentos:
- 3.2. *“É entendimento da AT que o prédio sobre o qual recai cada uma das liquidações impugnadas, têm natureza jurídica de prédio com afectação habitacional, pelo que os actos de liquidação objecto da presente pedido de pronúncia arbitral devem ser mantidos, por consubstanciarem correcta interpretação da verba 28 da Tabela Geral, aditada pela Lei 55-A/2012, de 29/12”.*
- 3.3. Com efeito, segundo a Requerida, *“a Lei nº 55-A/2012, de 29/10/2012 veio (...) aditar à TGIS a verba 28 e, com esta alteração legislativa, o Imposto do Selo passaria a incidir também sobre a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do IMI seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00”.*
- 3.4. *“Na ausência de qualquer definição sobre os conceitos de prédio urbano, terreno para construção e afectação habitacional (...) há que recorrer ao Código do IMI, na procura de uma definição que permita aferir da eventual sujeição a Imposto do Selo (...)”* aplicando-se *“(...) subsidiariamente o disposto no Código do IMP”.*
- 3.5. *“Ao contrário do propugnado pelos Requerentes, a AT entende que o conceito de prédios com afectação habitacional, para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS, compreende quer os prédios edificados, quer os terrenos para construção, desde logo atendendo ao elemento literal da norma”.*
- 3.6. Ainda segundo a Requerida, *“o legislador não refere prédios destinados a habitação, tendo optado pela noção afectação habitacional, expressão diferente e mais ampla,*

---

*cujo sentido há-de ser encontrado na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no art. 6º, nº1, alínea a) do Código do IMF”.*

- 3.7. Por outro lado, entende a Requerida que *“os Planos Directores Municipais estabelecem a estratégia de desenvolvimento municipal, a política municipal de ordenamento do território e de urbanismo e as demais políticas urbanas (...)”* pelo que *“muito antes da efectiva edificação do prédio, é possível apurar e determinar a afectação do terreno para construção”*.
- 3.8. *“Relativamente à pretensa violação de princípios constitucionais, não pode a AT deixar de salientar que a Constituição da República, obriga a que se trate por igual o que for necessariamente igual e como diferente o que for essencialmente diferente, não impedindo a diferenciação de tratamento, mas apenas as discriminações arbitrárias, irrazoáveis, ou seja, as distinções de tratamento que não tenham justificação e fundamento material bastante”* pelo que *“entende a AT que a previsão da verba 28 da TGIS não consubstancia violação de qualquer comando constitucional”* (sublinhado nosso).
- 3.9. Na verdade, segundo a Requerida, *“a medida implementada procura buscar um máximo de eficácia quanto ao objectivo a atingir, com o mínimo de lesão para outros interesses considerados relevantes (...)”*, encontrando-se *“legitimada a opção por este mecanismo de obtenção de receita, o qual apenas seria censurável, face ao princípio da proporcionalidade, se resultasse manifestamente indefensável”*.
- 3.10. Assim, conclui a Requerida que *“as liquidações em crise consubstanciam uma correcta interpretação e aplicação do direito aos factos, não padecendo de vício de violação de lei, seja da CRP ou do CIS, devendo, em consequência, julgar-se improcedente a pretensão aduzida e absolver-se a Entidade Requerida do pedido”*.

#### 4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 10º do RJAT.
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes <sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Neste âmbito, foi analisada, preliminarmente, a questão de ser ou não possível impugnar notas de cobrança de Imposto do Selo e não as liquidações de imposto subjacentes. Nesta matéria, concluiu-se que quando a lei prevê o pagamento do valor da liquidação em várias prestações, escalonadas no tempo, a anulação do acto tributário terá consequências relativamente a todas elas, fazendo cessar a obrigação de pagar ou impondo a obrigação de restituição dos montantes de imposto eventualmente já pagos pelo sujeito passivo, bem como o ressarcimento da situação através do pagamento de juros compensatórios, tudo a cargo da Autoridade Tributária. Não obstante a lei tributária não prever, nem em sede arbitral, nem em sede de processo de impugnação judicial a pretensão anulatória de pagamento de prestações de imposto isoladas (uma vez que tal efeito decorrerá apenas da anulação do acto tributário de liquidação que consiste na quantificação do montante total a pagar e que é apenas e tão só um único acto tributário), nos casos em que o pagamento do imposto se faz através de uma “*Prestação Única*” (como são os casos em análise), os efeitos da sua anulação são coincidentes com os efeitos da anulação da própria liquidação, com ela se confundindo. Assim, foi concluído que seria aqui possível impugnar as notas de cobrança, notificadas em consequência das liquidações, dado que com a análise dos fundamentos apresentados com aquela impugnação seriam estas consideradas legais/ilegais, com as consequências daí decorrentes.

4.4. A cumulação de pedidos e a coligação de autores aqui efectuadas pelos Requerentes, é legal e válida, nos termos do disposto no artigo 3º, nº 1 do RJAT, dado que a procedência dos pedidos depende, essencialmente, da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

4.5. Não foram suscitadas quaisquer excepções de que cumpra conhecer.

4.6. Não se verificam nulidades pelo que se impõe, agora, conhecer do mérito do pedido.

## **5. MATÉRIA DE FACTO**

### **5.1. Dos factos provados**

5.2. Consideram-se como provados os factos a seguir documentados:

5.2.1. Os Requerentes são comproprietários dos seguintes prédios urbanos:

5.2.1.1. Terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob urbana sob o artigo U-... da União de Freguesias de ..., ... e ... (anterior artigo U-... da freguesia de ...), concelho de ..., cujo Valor Patrimonial Tributável (VPT) ascende a EUR 1.174.650,00 (conforme documentos nº 1 a 51 anexados com o pedido);

5.2.1.2. Terreno para construção, inscrito na matriz predial urbana sob urbana sob o artigo U-... da União de Freguesias de ..., ... e ... (anterior artigo U-... da freguesia de ...), concelho de ..., cujo VPT ascende a EUR 1.055.030,00 (conforme documentos nº 53 a 103 anexados com o pedido).

5.2.2. Os Requerentes foram notificados dos documentos de cobrança (“*Prestação Única*”) que a seguir se identificam, respeitantes a liquidações de Imposto do Selo, relativas ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o nº U-... da União de Freguesias de ..., ...e ..., no montante total de EUR 29.366,30:

<b>LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO DO SELO</b>						<b>Nº</b>
<b>DOC.</b>	<b>SUJEITO</b>	<b>QUOTA-</b>	<b>ANO</b>	<b>DATA</b>	<b>COLECTA</b>	<b>DOC.</b>
<b>COBRANÇA</b>	<b>PASSIVO</b>	<b>PARTE</b>		<b>LIQUIDAÇÃO</b>		<b>5</b>
			<b>LEI</b>			
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>611,80</b>	<b>1</b>
			<b>A/2012</b>			
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>2</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>3</b>
			<b>LEI</b>			
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>367,08</b>	<b>4</b>
			<b>A/2012</b>			
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>734,16</b>	<b>5</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>734,16</b>	<b>6</b>
			<b>LEI</b>			
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>2/32</b>	<b>55-</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>367,08</b>	<b>7</b>
			<b>A/2012</b>			
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>2/32</b>	<b>2012</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>734,16<sup>6</sup></b>	<b>8</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>2/32</b>	<b>2013</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>734,16<sup>7</sup></b>	<b>9</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>LEI</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>611,80</b>	<b>10<sup>8</sup></b>

<sup>5</sup> Por referência aos documentos anexos com o pedido de pronúncia arbitral.

<sup>6</sup> Valor liquidado em 17 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 8 anexo ao processo.

<sup>7</sup> Valor liquidado em 17 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 9 anexo ao processo.

			<b>55-</b>				
			<b>A/2012</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>11</b>	<b><sup>9</sup></b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>12</b>	<b><sup>10</sup></b>
			<b>LEI</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>611,80</b>	<b>13</b>	
			<b>A/2012</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>14</b>	
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>15</b>	
			<b>LEI</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>611,80</b>	<b>16</b>	
			<b>A/2012</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>17</b>	<b><sup>11</sup></b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.223,59</b>	<b>18</b>	<b><sup>12</sup></b>
			<b>LEI</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>367,08</b>	<b>19</b>	
			<b>A/2012</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>734,16</b>	<b>20</b>	<b><sup>13</sup></b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>734,16</b>	<b>21</b>	<b><sup>14</sup></b>
			<b>LEI</b>				
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>611,80</b>	<b>22</b>	
			<b>A/2012</b>				

<sup>8</sup> Neste documento, a data limite para pagamento que está mencionada é “Janeiro/2014 – Prestação Única”, mas tal não faz qualquer sentido tendo em consideração que a data da liquidação que é indicada no documento é 30 de Outubro de 2014, ou seja, posterior à data limite para pagamento. Assim, entendeu-se tratar de um lapso.

<sup>9</sup> Idem nota nº 8.

<sup>10</sup> Idem nota nº 8.

<sup>11</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 17 anexo ao processo.

<sup>12</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 18 anexo ao processo.

<sup>13</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 20 anexo ao processo.

<sup>14</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 21 anexo ao processo.



2014 ...	...	5/48	2012	30-10-2014	1.223,59 <sup>15</sup>	23
2014 ...	...	5/48	2013	30-10-2014	1.223,59 <sup>16</sup>	24
<b>LEI</b>						
2014 ...	...	5/96	55-	18-11-2014	305,90	25
<b>A/2012</b>						
2014 ...	...	5/96	2012	18-11-2014	611,80	27
2014 ...	...	5/96	2013	18-11-2014	611,80	29
<b>LEI</b>						
2014 ...	...	5/96	55-	18-11-2014	305,90	31
<b>A/2012</b>						
2014 ...	...	5/96	2012	18-11-2014	611,80	33
2014 ...	...	5/96	2013	18-11-2104	611,80	35
2014 ... <sup>17</sup>	...	1/32	2012	30-10-2014	183,54	37
2014 ... <sup>18</sup>	...	1/32	2013	30-10-2014	367,08	38
2014 ...	...	1/32	2012	30-10-2014	367,08	39
<b>LEI</b>						
2014 ...	...	1/32	55-	30-10-2014	183,54 <sup>19</sup>	40
<b>A/2012</b>						
2014 ... <sup>20</sup>	...	1/32	<sup>21</sup>	30-10-2014	367,08	41
2014 ... <sup>22</sup>	...	1/32	<sup>23</sup>	30-10-2014	367,08	42
<b>LEI</b>						
2014 ...	...	1/32	55-A-	30-10-2014	183,54	43
<b>/2012</b>						

<sup>15</sup> Valor liquidado em 20 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento n° 23 anexo ao processo.

<sup>16</sup> Valor liquidado em 23 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento n° 24 anexo ao processo.

<sup>17</sup> A cópia anexada é uma 2ª via da nota de cobrança de imposto.

<sup>18</sup> Idem nota n° 17.

<sup>19</sup> Valor liquidado em 31 de Dezembro de 2014, conforme cópia de talão de multibanco constante do documento n° 40 anexo ao processo.

<sup>20</sup> A cópia anexada é uma 2ª via da nota de cobrança de imposto.

<sup>21</sup> O ano a que respeita o imposto não está identificado (2012 ou 2013).

<sup>22</sup> Idem nota n° 20.

<sup>23</sup> O ano a que respeita o imposto não está identificado (2012 ou 2013).

2014 ...	...	1/32	2012	30-10-2014	367,08	44
2014 ...	...	1/32	2013	30-10-2014	367,08	45
			LEI			
2014 ...	...	1/32	55-	30-10-2014	183,54	46
			A/2012			
2014 ...	...	1/32	2012	30-10-2014	367,08	47
2014 ...	...	1/32	2013	30-10-2014	367,08	48
			LEI			
2014 ...	...	3/48	55-	30-10-2014	367,08	49
			A/2012			
2014 ...	...	3/48	2012	30-10-2014	734,16	50
2014 ...	...	3/48	2013	30-10-2014	734,16	51

5.2.3. Os Requerentes foram notificados dos documentos de cobrança (“*Prestação Única*”) que a seguir se identificam, respeitantes a liquidações de Imposto do Selo, relativas ao terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o nº U-... da União de Freguesias de ..., ... e ..., no valor total de EUR 26.375,73:

#### LIQUIDAÇÃO DE IMPOSTO DO SELO

DOC.	SUJEITO QUOTA- COBRANÇA PASSIVO PARTE	ANO	DATA LIQUIDAÇÃO	Nº COLECTA DOC. <sup>24</sup>		
		LEI				
2014 ...	...	5/48	55-	30-10-2014	549,49	53
			A/2012			
2014 ...	...	5/48	2012	30-10-2014	1.098,99	54
2014 ...	...	5/48	2013	30-10-2014	1.098,99	55
			LEI			
2014 ...	...	3/48	55-	30-10-2014	329,70	56

<sup>24</sup> Por referência aos documentos anexos com o pedido de pronúncia arbitral.

A/2012						
2014 ...	...	3/48	2012	30-10-2014	659,39	57
2014 ...	...	3/48	2013	30-10-2014	659,39	58
LEI						
2014 ...	...	2/32	55-	18-11-2014	329,70	59
A/2012						
2014 ...	...	2/32	2012	18-11-2014	659,39 <sup>25</sup>	60
2014 ...	...	2/32	2013	18-11-2014	659,39 <sup>26</sup>	61
LEI						
2014 ...	...	5/48	55-	30-10-2014	549,49	62 <sup>27</sup>
A/2012						
2014 ...	...	5/48	2012	30-10-2014	1.098,99	63 <sup>28</sup>
2014 ...	...	5/48	2013	30-10-2014	1.098,99	64 <sup>29</sup>
LEI						
2014 ...	...	5/48	55-	30-10-2014	549,49	65
A/2012						
2014 ...	...	5/48	2012	30-10-2014	1.098,99	66
2014 ...	...	5/48	2013	30-10-2014	1.098,99	67
LEI						
2014 ...	...	5/48	55-	30-10-2014	549,49	68
A/2012						
2014 ...	...	5/48	2012	30-10-2014	1.098,99 <sup>30</sup>	69
2014 ...	...	5/48	2013	30-10-2014	1.098,99 <sup>31</sup>	70

<sup>25</sup> Valor liquidado em 17 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento n° 60 anexo ao processo.

<sup>26</sup> Valor liquidado em 17 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento n° 61 anexo ao processo

<sup>27</sup> Neste documento, a data limite para pagamento que está mencionada é “Janeiro/2014 – Prestação Única”, mas tal não faz qualquer sentido tendo em consideração que a data da liquidação é 30 de Outubro de 2014, ou seja, posterior à data limite para pagamento. Assim, entendeu-se tratar de um lapso.

<sup>28</sup> Idem nota n° 27.

<sup>29</sup> Idem nota n° 27.

<sup>30</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento n° 69 anexo ao processo.

<b>LEI</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>329,70</b>	<b>71</b>
<b>A/2012</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>659,39<sup>32</sup></b>	<b>72</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>3/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>659,39<sup>33</sup></b>	<b>73</b>
<b>LEI</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>55-</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>549,49</b>	<b>74</b>
<b>A/2012</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2012</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.098,99<sup>34</sup></b>	<b>75</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/48</b>	<b>2013</b>	<b>30-10-2014</b>	<b>1.098,99<sup>35</sup></b>	<b>76</b>
<b>LEI</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/96</b>	<b>55-</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>274,75</b>	<b>77</b>
<b>A/2012</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/96</b>	<b>2012</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>549,49</b>	<b>79</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/96</b>	<b>2013</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>549,49</b>	<b>81</b>
<b>LEI</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/96</b>	<b>55-</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>274,75</b>	<b>83</b>
<b>A/2012</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/96</b>	<b>2012</b>	<b>18-11-2014</b>	<b>549,49</b>	<b>85</b>
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>5/96</b>	<b>2013</b>	<b>18-11-2104</b>	<b>549,49</b>	<b>87</b>
<b>LEI</b>						
<b>2014 ...</b>	<b>...</b>	<b>1/32</b>	<b>55-</b>	<b><sup>36</sup></b>	<b>164,85</b>	<b>89</b>
<b>A/2012</b>						

<sup>31</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 70 anexo ao processo.

<sup>32</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 72 anexo ao processo.

<sup>33</sup> Valor liquidado em 19 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 73 anexo ao processo.

<sup>34</sup> Valor liquidado em 20 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 75 anexo ao processo.

<sup>35</sup> Valor liquidado em 23 de Fevereiro de 2015, conforme selo de pagamento constante do documento nº 76 anexo ao processo.

<sup>36</sup> A data da liquidação não está indicada (a data limite para pagamento mencionada é 31/12/2014).

2014 ...	...	1/32	2012	<sup>37</sup>	329,70	90
2014 ...	...	1/32	2013	<sup>38</sup>	329,70	91
			LEI			
2014 ...	...	1/32	55-	30-10-2014	164,85	92
			A/2012			
2014 ...	...	1/32	<sup>39</sup>	<sup>40</sup>	329,70	93
2014 ...	...	1/32	<sup>41</sup>	<sup>42</sup>	329,70	94
			LEI			
2014 ...	...	1/32	55-	30-10-2014	164,85	95
			A/2012			
2014 ...	...	1/32	2012	30-10-2014	329,70	96
2014 ...	...	1/32	2013	30-10-2014	329,70	97
			LEI			
2014 ...	...	1/32	55-A-	30-10-2014	164,85	98
			/2012			
2014 ...	...	1/32	2012	30-10-2014	329,70	99
2014 ...	...	1/32	2015	30-10-2014	329,70	100
			LEI			
2014 ...	...	3/48	55-	30-10-2014	329,70	101
			A/2012			
2014 ...	...	3/48	2012	30-10-2014	659,39	102
2014 ...	...	3/48	2013	30-10-2014	659,39	103

5.2.4. Foi obtida evidência de que alguns dos documentos de cobrança acima assinalados nos pontos 5.2.2. (n.ºs 8, 9, 17, 18, 20, 21, 23, 24 e 40) e 5.2.3. (n.ºs 60, 61, 69, 70, 72, 73, 75 e 76) foram pagos pelos Requerentes

<sup>37</sup> Idem nota n.º 37.

<sup>38</sup> A data da liquidação não está indicada (a data limite para pagamento mencionada é 31/12/2014).

<sup>39</sup> O ano a que respeita o imposto não está identificado.

<sup>40</sup> A data da liquidação não está identificada.

<sup>41</sup> O ano a que respeita o imposto não está identificado.

<sup>42</sup> A data da liquidação não está identificada.

- (conforme referência efectuada, respectivamente, nas notas de rodapé nº 6, 7, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 19, 25, 26, 30, 31, 32, 33, 34 e 35).
- 5.2.5. Foi obtida evidência que os documentos de cobrança anexados aos autos sob os nºs 8, 9, 17, 18, 20, 21, 23, 24, 60, 61, 69, 70, 72, 73, 75 e 76 foram pagos em Fevereiro de 2015 (diversas datas) e, por isso, fora do prazo para pagamento voluntário que era 31 de Dezembro de 2014.
- 5.2.6. Foi obtida evidência que o documento de cobrança anexado aos autos sob o nº 40 foi pago, dentro do prazo para pagamento voluntário, em 31 de Dezembro de 2014.
- 5.3. Não foram considerados os documentos de cobrança anexados aos autos sob os nºs 26, 28, 30, 32, 34, 36, 78, 80, 82, 84, 86, 88, porque substituídos pelos documentos de cobrança anexados aos autos sob os nºs 25, 27, 29, 31, 33, 35, 77, 79, 81, 83, 85, 87 (conforme referido no preâmbulo do pedido de pronúncia arbitral).
- 5.4. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.
- 5.5. Dos factos não provados
- 5.6. Não foi obtida evidência da cópia dos Ofícios relativos às liquidações do Imposto do Selo objecto do pedido, sem que este facto tenha qualquer impacto para o conhecimento do mérito da causa, tendo em consideração que foram anexadas cópias dos respectivos documentos de cobrança (“*Prestação Única*”) e, por isso, não se trata aqui de uma impugnação parcial do acto de liquidação mas sim da sua totalidade.<sup>43</sup>
- 5.7. Tendo em consideração o acima exposto no ponto 5.2.4., refira-se que não foi obtida evidência, para as restantes notas de cobrança (referentes a Imposto do Selo “*Lei 55-A/2012*”, “*Ano 2012*” e “*Ano 2013*”), identificadas através dos documentos nº 1 a 7,

<sup>43</sup> Vide a este respeito nota de rodapé nº 4.

10 a 16, 18 e 19, 22, 25, 27, 29, 31, 33, 35, 37 a 39, 41 a 51 (para terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o nº U-... da União de Freguesias de ..., ... e ...) e documentos nº 53 a 59, 62 a 68, 71, 74, 77, 79, 81, 83, 85, 87, 89 a 103 (para terreno para construção inscrito na matriz predial urbana sob o nº U-... da União de Freguesias de ..., ... e ...), se foi efectuado, pelos Requerentes, o respectivo pagamento dos montantes constantes das mesmas (“*Prestação Única*”).<sup>44</sup>

5.8. Não se verificaram quaisquer outros factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

## 6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. Nos autos, a questão essencial a decidir é a de saber qual o âmbito de incidência da verba 28.1. da TGIS, na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro, nomeadamente, saber se nessa norma se devem incluir os terrenos para construção e, em concreto, se os terrenos para construção com VPT igual ou superior a EUR 1.000.000 se subsumem, ou não, na espécie prédios urbanos “com afectação habitacional”, de modo a determinar se as liquidações de Imposto do Selo objecto do pedido de pronúncia Arbitral enfermam de vício de violação daquela verba nº 28.1., por erro sobre os pressupostos de direito, o que justificaria a declaração da sua ilegalidade e respectiva anulação (sublinhado nosso).

6.2. Por outro lado, tendo em consideração estarem em causa não só liquidações relativas ao ano de 2012 mas também liquidações relativas ao ano de 2013 (liquidado em 2014, torna-se pertinente analisar as alterações introduzidas em sede da verba 28.1. da TGIS pela Lei do Orçamento do Estado para 2014, no que diz à introdução expressa na redacção da norma da previsão “*terrenos para construção destinados à*

---

<sup>44</sup> Note-se que nos casos dos documentos de cobrança nºs 28, 30, 34, 36, 80, 82, 86 e 88 (substituídos pelos documentos de cobrança anexados aos autos sob os nºs 27, 29, 33, 35, 79, 81, 85 e 87), não considerados de acordo com o ponto 5.3. desta decisão arbitral, tinham selo de pagamento (dos respectivos montantes) em diferentes datas de Fevereiro de 2015.

*habitação*”), bem como aferir se tais alterações ao texto da lei serão de aplicar às referidas liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2013.

- 6.3. A resposta a estas questões impõe a análise das normas jurídicas aplicáveis ao caso em concreto, de modo a determinar qual a interpretação correcta face ao disposto na Lei e na Constituição, dado que se trata de aferir de um pressuposto de incidência de imposto, cuidadosamente protegido pelo princípio da legalidade fiscal, resultante do previsto no artigo 103º, nº 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

***Do âmbito de incidência da verba 28.l. da TGIS (na redacção que lhe foi dada pela Lei nº 55-A/2012 de 29 de Outubro)***

- 6.4. A Lei nº 55-A/2012 efectuou várias alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, com a seguinte redacção:

*“28. Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo VPT constante da matriz, nos termos do Código do IMI, seja igual ou superior a EUR 1.000.000,00 – sobre o VPT para efeito de IMI:*

*28.1 – Por prédio com afectação habitacional – 1%.*

*28.2 – (...).”*

- 6.5. Não obstante o texto da Lei nº 55-A/2012 (em vigor desde 30 de Outubro de 2012) não ter procedido à qualificação dos conceitos que constam da referida verba nº 28, nomeadamente, do conceito de *“prédio com afectação habitacional”*, se observarmos o disposto no artigo 67º, nº 2, do Código do Imposto do Selo (também aditado pela referida Lei), verifica-se que *“às matérias não reguladas no presente Código, respeitantes à verba 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o Código do IMP”* (sublinhado nosso).



- 6.6. Ora, da leitura do Código do IMI, facilmente nos apercebemos que o conceito de “*prédio com afectação habitacional*” remete, naturalmente, para o conceito de “*prédio urbano*”, definido nos termos dos artigos 2º e 4º daquele Código.
- 6.7. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 2º, nº 1 do Código do IMI, “(...) *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*” (sublinhado nosso).

- 6.8. Ainda de acordo com o n.º 2 e 3 do mesmo artigo, “*os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios*”, presumindo-se “o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano” (sublinhado nosso).
- 6.9. Por outro lado, de acordo com o disposto no artigo 4.º do Código do IMI, “*prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos (...)*”.
- 6.10. Neste âmbito, entre as várias espécies de “*prédios urbanos*” referidos no artigo 6.º do Código do IMI, estão expressamente mencionados os “terrenos para construção” [n.º1, alínea c)], acrescentando ainda o n.º 3 do mesmo artigo que se consideram “terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos” (sublinhado nosso).
- 6.11. Como se vê pelas normas do Código do IMI acima transcritas, não é possível extrair o que o legislador pretendeu dizer quando refere no texto da lei “*prédios com afectação habitacional*”, porquanto se não é utilizado esse conceito na classificação dos prédios, também não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.

- 6.12. Por outro lado, dado que a Lei n.º 55-A/2012, de 29/10 não tem qualquer preâmbulo, daí resulta não ser possível retirar da mesma qual a verdadeira intenção do legislador nesta matéria.
- 6.13. Assim, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de “*prédio com afectação habitacional*” com qualquer outro conceito utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas, devendo ser o texto da lei o ponto de partida da interpretação daquela expressão, pois é com base nele que terá que se reconstituir o pensamento legislativo, conforme decorre do disposto no n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) (sublinhado nosso).

***Da interpretação do conceito de “prédio urbano com afectação habitacional”***

- 6.14. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 9.º do Código Civil, “a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir, a partir dos textos, o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada”, não podendo “ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso” (sublinhado nosso).
- 6.15. Nestes termos, poder-se-á afirmar que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr. artigo 9.º do Código Civil e artigo 11.º da LGT) <sup>45</sup>.
- 6.16. Assim, o conceito mais próximo do teor literal da expressão “*prédio com afectação habitacional*” é manifestamente o de “*prédios habitacionais*”, referido no artigo 6.º,

<sup>45</sup> Neste sentido, vide AC TCAS Processo 07648/14, de 10 de Julho.

nº 1 do Código do IMI (e definido no nº 2 do mesmo artigo), abrangendo os edifícios ou construções licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal os fins habitacionais (sublinhado nosso).

6.17. “*Ou seja, para efeitos do Código do IMI, tanto são habitacionais os imóveis licenciados para habitação, mesmo que não estejam a ter essa utilização como, no caso de falta de licença, que tenham como destino normal esse fim*”<sup>46</sup>.

6.18. A entender-se que a expressão “*prédio com afectação habitacional*” coincide com o de “*prédios habitacionais*”, é manifesto que as liquidações de imposto subjacentes às notas de cobrança analisadas enfermarão de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois os dois prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo, ao abrigo da referida verba n.º 28.1., são terrenos para construção, sem qualquer edifício ou construção exigidos para se preencher aquele conceito de “*prédios habitacionais*” (sublinhado nosso).

6.19. Por isso, a adoptar-se a interpretação de que “*prédio com afectação habitacional*” significa “*prédio habitacional*”, as notas de cobrança subjacentes às liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão, de facto, ilegais, por não haver, em nenhum dos dois terrenos, qualquer edifício ou construção.

6.20. Por outro lado, é necessário ter também em consideração que as normas de incidência dos tributos devem ser interpretadas nos seus exactos termos, sem o recurso à analogia, tornando prevalente a certeza e a segurança na sua aplicação.<sup>47</sup>

<sup>46</sup> Vide CAAD Decisão Arbitral nº 48/2013-T, de 9 de Outubro.

<sup>47</sup> Cfr. AC TCAS Processo 5320/12, de 2 de Outubro, AC TCAS Processo 7073/13, de 12 de Dezembro e AC TCAS 2912/09, de 27 de Março de 2014.

6.21. Por último, importará ainda indagar qual a *ratio legis* subjacente à regra da verba 28.1. da TGIS e, em obediência ao disposto no artigo 9º do Código Civil<sup>48</sup>, quais as circunstâncias em que a norma foi elaborada e quais as condições específicas do tempo em que a mesma é aplicada.

6.22. Com efeito, neste âmbito, o legislador pretendeu introduzir um princípio de tributação sobre a riqueza exteriorizada na propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos de luxo com afectação habitacional, tendo considerado (como elemento determinante da capacidade contributiva), os prédios urbanos, com afectação habitacional, de elevado valor (de luxo), ou seja, de valor igual ou superior a EUR 1.000.000,00, sobre os quais passaria (e passou) a incidir uma taxa especial de Imposto do Selo (sublinhado nosso).

6.23. Na verdade, no preâmbulo do projecto de Lei que introduziu, em 2012, as alterações em matérias da verba 28.1. da TGIS, foram apresentados como motivos:

6.23.1. “A prossecução do interesse público, em face da situação económica-financeira do País, exige um reforço da consolidação orçamental 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”.

6.23.2. “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 (...) estando o Governo 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”.

---

<sup>48</sup> De acordo com este artigo, a interpretação da norma jurídica não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir o pensamento legislativo, a partir dos textos e dos restantes elementos de interpretação, tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

6.23.3. “*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”.*

6.23.4. “*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” (sublinhado nosso).*

6.24. Assim, 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).

6.25. Contudo, por ser demasiado ampla, esta enunciação dos motivos subjacentes à adopção destas medidas poucos contributos veio trazer para a interpretação do conceito de “*prédio urbano com afetação habitacional*”.

6.26. E entendemos ser isso mesmo que também se pode concluir da análise da discussão da proposta de Lei n.º 96/XII na Assembleia da República<sup>49</sup>, que esteve na origem da proposta de alterações, não se vislumbrando a invocação de uma *ratio* interpretativa distinta da aqui apresentada.<sup>50</sup>

6.27. Com efeito, a fundamentação da medida designada por “*taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor*” assenta pois na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal, chamando a contribuir de uma forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo assim incidir a nova taxa especial sobre as “*casas de valor igual ou superior a 1 milhão de Euros*” (sublinhado nosso).

<sup>49</sup> Disponível para consulta no Diário da Assembleia da República, I série, n.º 9/XII/2, de 11 de Outubro de 2012.

<sup>50</sup> Conforme já referido em diversas Decisões Arbitrais emitidas pelo CAAD (nomeadamente, no Processo n.º 48/2013-T, de 9 de Outubro).

6.28. Ora, se tal lógica parece fazer sentido quando aplicada a uma “habitação” (seja ela uma casa, uma fracção autónoma, uma parte de prédio com utilização independente ou uma unidade autónoma) sempre que a mesma representar, por parte do seu titular, uma capacidade contributiva acima da média (e, nessa medida, susceptível de determinar um contributo especial para garantir a justa repartição do esforço fiscal), já não fará qualquer sentido se aplicada a um “terreno para construção”.

6.29. Com efeito, a titularidade deste tipo de imóveis não evidenciará, por si só, uma capacidade contributiva superior à média, de modo a legitimar um “imposto solidário” como é o caso do Imposto do Selo da verba 28.1. da TGIS, conforme acima já foi amplamente referido.

6.30. Nestes termos, não pode a Requerida distinguir onde o próprio legislador entendeu não o fazer, sob pena de violar a coerência do sistema fiscal e os princípios da legalidade fiscal (artigo 103º, nº 2 da CRP), da justiça, da igualdade e da proporcionalidade fiscal, naquele incluídos.

6.31. Assim, face ao acima exposto, e em resposta à primeira das questões acima colocadas (vide ponto 6.1.), conclui-se que sobre os “terrenos para construção” não pode incidir o Imposto do Selo a que se refere a verba nº 28.1. da TGIS (na redacção prevista pela Lei nº 55-A/2012) sendo, portanto, ilegais os actos de liquidação subjacentes ao pedido de pronúncia arbitral apresentado pelos Requerentes.

#### ***Da alteração introduzida pela Lei do Orçamento do Estado para 2014***

6.32. Como acima já foi analisado, o conceito de “*prédio (urbano) com afectação habitacional*” não foi definido pelo legislador, nem no texto da Lei nº 55-A/2012 (que o introduziu), nem no Código do IMI [para o qual o nº 2 do artigo 67º do

Código do Imposto do Selo (igualmente introduzido por aquela Lei) remete a título subsidiário].

- 6.33. Na verdade, trata-se de um conceito que, provavelmente, mercê da sua imprecisão teve uma vida bastante curta, porquanto foi abandonado aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2014<sup>51</sup> (em 1 de Janeiro de 2014), a qual deu nova redacção àquela verba nº 28.1. da TGIS, fazendo recortar o seu âmbito de incidência objectiva através da utilização de conceitos que se encontram legalmente definidos no artigo 6º do Código do IMI<sup>52</sup>.
- 6.34. Esta alteração, *“a que o legislador não atribuiu carácter interpretativo, apenas torna inequívoco, para o futuro, que os terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação se encontram abrangidos no âmbito da verba 28.1. da TGIS (desde que o respectivo valor patrimonial tributário seja de valor igual ou superior a 1 milhão de Euros), nada esclarecendo, porém, em relação às situações pretéritas”* (sublinhado nosso)<sup>53</sup>.
- 6.35. Ora, quanto a estas liquidações, não resulta inequivocamente, nem da letra, nem do espírito da lei, que a intenção desta tenha sido, ab initio, a de abranger no seu âmbito de incidência objectiva os terrenos para construção (para os quais tenha sido autorizada ou prevista a construção de edifícios habitacionais), como resulta hoje do texto da verba 28.1. da TGIS (sublinhado nosso).
- 6.36. Neste âmbito, pode afirmar-se que a letra da nova lei prestou-se também a equívocos, em matéria de incidência tributária, pois utilizou não só um conceito que não definiu como um conceito que também não se encontrava definido no diploma para o qual remeteu a título subsidiário.

<sup>51</sup> Introduzido pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de Dezembro.

<sup>52</sup> Vide neste sentido AC STA 048/14, de 9 de Abril e AC STA 0272/14, de 23 de Abril.

<sup>53</sup> Vide neste sentido AC STA 048/14, de 9 de Abril e AC STA 0272/14, de 23 de Abril.



- 6.37. E do seu “espírito” (apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei nº 55-A/2012) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado pelo legislador fiscal que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade, motivos estes que nenhum contributo relevante trazem ao esclarecimento do conceito de “prédios (urbanos) com afectação habitacional”, porquanto o dão como assente, sem preocupação alguma de o esclarecer.
- 6.38. Tal esclarecimento terá, porém, surgido aquando da apresentação e discussão na Assembleia da República da proposta de Lei nº 96/XII – 2ª (que deu origem à Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro), nas palavras do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, que terá referido expressamente que *“o Governo propõe a criação de uma taxa especial sobre os prédios urbanos habitacionais de mais elevado valor (...) sendo a primeira vez que em Portugal é criada uma tributação especial sobre propriedades de elevado valor destinadas à habitação. Esta taxa será de 0,5% a 0,8% em 2012 e de 1% em 2013 e incidirá sobre as casas de valor igual ou superior a 1 milhão de Euros”*<sup>54</sup> (sublinhado nosso)
- 6.39. Assim, do disposto no ponto anterior pode aferir-se que a realidade que se pretendeu tributar foi afinal, e em linguagem corrente (não obstante a imprecisão terminológica da lei com a expressão *“os prédio (urbanos) habitacionais”*), a das “casas” e não quaisquer outras realidades.<sup>55</sup>
- 6.40. Deste modo, atendendo a que um terreno para construção (qualquer que seja o tipo e a finalidade da edificação que nele será, ou poderá ser, erigida) não satisfaz, por si só, qualquer condição para, como tal, ser licenciado ou para se poder definir como

<sup>54</sup> Vide Diário da Assembleia da República (DAR I Série n.º 9/XII – 2, de 11 de Outubro, p. 32).

<sup>55</sup> Acrescente-se que a *“afectação habitacional”* surge sempre no Código do IMI como relativa a *“edifícios”* ou *“construções”*, porquanto apenas estes podem ser habitados, o que não sucede no caso dos terrenos para construção que não têm, em si mesmos, condições para tal, não sendo susceptíveis de serem utilizados para habitação senão se e quando neles for edificada a construção para eles autorizada e prevista.

sendo a habitação o seu destino normal, e referindo-se a norma de incidência do Imposto do Selo a prédios urbanos com “*afecção habitacional*” (sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito), não pode dela extrair-se que na mesma esteja contida uma potencialidade futura, inerente a um prédio que porventura venha a ser edificado nesse terreno.

6.41. Deste modo, entendemos poder concluir-se que, resultando do artigo 6º do Código do IMI uma clara distinção entre prédios urbanos “*habitacionais*” e “*terrenos para construção*”, não podem estes ser considerados como “*prédios urbanos com afecção habitacional*”, para efeitos do disposto na verba n.º 28.1. da TGIS <sup>56</sup>.

#### ***Princípio da não retroactividade da lei fiscal***

6.42. Assim, e no que diz respeito à eventual aplicabilidade, às liquidações de Imposto do Selo relativas ao ano de 2013, das alterações introduzidas em sede de verba 28.1. pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 (com a introdução expressa na redação da norma da previsão “*terrenos para construção destinados à habitação*”) será necessário analisar a questão do princípio da não retroactividade da lei fiscal, constitucionalmente previsto.

6.43. Com efeito, de acordo com o disposto no artigo 103º da CRP:

6.43.1. “*O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.*”

6.43.2. “*Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.*”

---

<sup>56</sup> Vide AC STA 048/14, de 9 de Abril, AC STA 0272/14, de 23 de Abril, AC STA 0505/14, de 29 de Outubro e AC STA 0740/14, de 10 de Setembro.

6.43.3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei” (sublinhado nosso).

6.44. Ora, de acordo com o disposto no regime previsto para a liquidação do Imposto do Selo da verba 28.1., refere o artigo 3º da Lei nº 55-A/2012, de 29 de Outubro, na redacção que deu ao artigo 23º, nº 7 do Código do Imposto do Selo, que “o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada prédio urbano, pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, aplicando-se, com as necessárias adaptações, as regras contidas no Código do IMP” (sublinhado nosso).

6.45. Ou seja, “o imposto é liquidado anualmente, em relação a cada município, pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que o mesmo respeita” sendo esta liquidação “efectuada nos meses de Fevereiro e Março do ano seguinte”<sup>57</sup> (sublinhado nosso)

6.46. Nestes termos, consagrando o artigo 103º, nº 3, da CRP a proibição da retroactividade autêntica (ou própria) da lei fiscal (abrangendo os casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular já tenha produzido todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga), não é possível admitir-se a aplicação da nova redacção da verba 28.1. da TGIS (em vigor desde 1 de Janeiro de 2014) a liquidações de Imposto do Selo que digam respeito ao ano de 2013, pois estaríamos perante a aplicação de uma lei nova a um facto tributário anterior, verificando-se assim uma situação de retroatividade autêntica proibida pelo artigo 103º, nº 3 da Constituição (sublinhado nosso)<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> Conforme disposto no artigo 113º, nº 1 e 2 do Código do IMI.

<sup>58</sup> Vide AC TC 128/2009, de 12 de Março, referido no AC STA 01375/12, de 14 de Fevereiro de 2013.

- 6.47. Nesta matéria, e em apoio à interpretação da norma constitucional, torna-se também importante mencionar o disposto no artigo 12º, nº1 da LGT, nos termos do qual “as normas tributárias aplicam-se a factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos” (sublinhado nosso).
- 6.48. Nestes termos, facilmente se compreende que a nova redacção da verba 28.1. da TGIS, em vigor desde 1 de Janeiro de 2014, não pode ser aplicável a liquidações efectuadas com respeito ao ano de 2013, porquanto, face ao acima exposto, o respectivo facto tributário ocorreu a 31 de Dezembro de 2013 e é, por isso, anterior à data da entrada em vigor dessa nova redacção.
- 6.49. Também em matéria judicial, o Tribunal Constitucional (TC), na sua jurisprudência em matéria fiscal (designadamente nos Acórdãos (AC) nº 128/2009, de 12 de Março e nº 85/2010, de 3 de Março), considerou que a retroactividade consagrada no artigo 103º, nº 3, CRP é somente a autêntica.
- 6.50. Com efeito, de acordo com o defendido no AC TC nº 128/2009, “*decorre deste preceito constitucional que qualquer norma fiscal (...) será constitucionalmente censurada quando assuma natureza retroactiva, sendo a expressão retroactividade usada, aqui, em sentido próprio ou autêntico*”, ou seja, “proíbe-se a aplicação de uma lei fiscal nova, desvantajosa, a um facto tributário ocorrido no âmbito da vigência da lei fiscal revogada (a lei antiga) e mais favorável”<sup>59</sup> (sublinhado nosso).
- 6.51. Nestes termos, face ao acima exposto, quer quanto ao facto de os “*terrenos para construção*” não poderem ser considerados como “*prédios com afectação habitacional*”, para efeitos do disposto na verba n.º 28.1. da TGIS, na sua redacção

---

<sup>59</sup> Na doutrina, e defendendo a retroactividade autêntica e não a imprópria ou “*inautêntica*” veja-se V. Casalta Nabais, Direito Fiscal, p. 147; Rui Guerra da Fonseca, Comentário à Constituição Portuguesa, II volume, coordenação de Paulo Otero, pp. 872 e segs., Américo Fernando Brás Carlos, Impostos, p. 145 e segs.). Em sentido contrário, veja-se V. Paz Ferreira - Constituição da República Portuguesa Anotada, Jorge Miranda e Rui Medeiros, Tomo II, Coimbra, 2006, p. 223, seguindo a posição de Diogo e Mónica Leite de Campos e Jorge Bacelar Gouveia.

originária (vide ponto 6.14. a ponto 6.31., supra), quer quanto á impossibilidade de a redacção da verba 28.1. da TGIS (em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2014) poder ser aplicável a liquidações efectuadas com respeito ao ano de 2013 (dado que o facto tributário ocorre a 31 de Dezembro de 2013, sendo, por isso, anterior à entrada em vigor da nova redacção daquela verba 28.1. da TGIS) (vide ponto 6.32. a ponto 6.50., supra), conclui-se pela ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo subjacentes ao pedido de pronúncia arbitral.

### ***Do pedido de reembolso do imposto pago, acrescido de juros indemnizatórios***

6.52. Por último, e quanto ao pedido apresentado pelos Requerentes de “*reembolso do montante total de imposto pago (...), acrescido dos juros indemnizatórios (...)*”, é importante referir que, nos termos do disposto na alínea b), do nº 1, do artigo 24º do RJAT, e em conformidade com o que aí se estabelece, “*a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito*”<sup>60</sup> (sublinhado nosso).

6.53. Na verdade, de acordo com o disposto no artigo 100º da LGT, aplicável ao caso por força do disposto na alínea a), do nº 1, do artigo 29º do RJAT, “*a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei*” (sublinhado nosso).

---

<sup>60</sup> Neste sentido, vide Decisão Arbitral 27/2013-T, de 10 de Setembro, a propósito do “*reembolso do montante total pago e juros indemnizatórios*”.

- 6.54. Na situação em análise, e na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação em referência terá de haver lugar, por força das normas já citadas, ao reembolso dos montantes que tenham sido eventualmente pagos pelos Requerentes, a título do imposto suportado, como forma de se alcançar a reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade.
- 6.55. Quanto aos juros indemnizatórios peticionados pelos Requerentes, afigura-se que, face ao estabelecido no artigo 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e preenchidos que estão os requisitos do direito a juros indemnizatórios (ou seja, verificada a existência de erro imputável aos Serviços de que resulte pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido, tal como previsto no nº 1, do artigo 43º da LGT), os Requerentes tem direito a juros indemnizatórios à taxa legal, calculados sobre as quantias pagas relativamente às liquidações de Imposto do Selo subjacentes ao pedido, os quais serão contados desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 61º do CPPT (acima já referido).

## 7. DECISÃO

- 7.1. De harmonia com o disposto no artigo 22º, nº 4, do RJAT, “*da decisão arbitral proferida pelo tribunal arbitral consta a fixação do montante e a repartição pelas Partes das custas directamente resultantes do processo arbitral*”.
- 7.2. Neste âmbito, a regra básica relativa à responsabilidade por encargos dos processos é a de que deve ser condenada a Parte que a elas houver dado causa, entendendo-se que dá causa às custas do processo a Parte vencida, na proporção em que o for (artigo 527º, nº 1 e 2 do CPC).

7.3. No caso em análise, tendo em consideração o acima exposto, o princípio da proporcionalidade impõe que seja atribuída a totalidade da responsabilidade por custas à Requerida.

7.4. Nestes termos, tendo em consideração a análise efectuada, decidiu este Tribunal Arbitral:

7.4.1. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelos Requerentes e condenar a Requerida quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo subjacentes aos actos de cobrança (“*Prestação Única*”) identificados neste processo, anulando-se, em consequência, os respectivos actos tributários;

7.4.2. Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no reembolso das quantias indevidamente pagas pelos Requerentes, acrescidas de juros indemnizatórios à taxa legal, contados nos termos legais;

7.4.3. Condenar a Requerida no pagamento das custas do presente processo.

\*\*\*\*\*

**Valor do processo:** Tendo em consideração o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se o valor do processo em EUR 55.742,03.

**Custas do processo:** Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 2.142,00, a cargo da Requerida, de acordo com o artigo 22º, nº4 do RJAT.

\*\*\*\*\*

Notifique-se.



---

Lisboa, 21 de Setembro de 2015

O Árbitro

Sílvia Oliveira