

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 288/2013-T

Tema: IS - Verba 28.1 da TGIS - Terreno para construção

## Pronúncia Arbitral

**Requerente:** A..., com sede na ..., com o número de pessoa coletiva ....

**Requerida:** AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

### I - RELATÓRIO

1. A..., sociedade com o NIPC n.º ..., com sede na ..., doravante designada por Requerente, apresentou, em 11-12-2013, nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprova o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), um pedido de pronúncia arbitral, em que é Requerida a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante abreviadamente designada como Autoridade Tributária ou AT), na qualidade de sucessora da Direcção-Geral dos Impostos, com vista a:
  - Declaração da ilegalidade da liquidação de Imposto do Selo com o n.º ..., de 07.11.2012, no valor de € 12.114,99, e do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto pela Requerente, em 15-07-2013, contra a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa em que se contestou a legalidade daquela liquidação.
2. O pedido de constituição de Tribunal Arbitral foi apresentado ao CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa (doravante designado por “CAAD”) em 11-12-2013 e aceite em 13.12.2013, tendo a Autoridade Tributária sido notificada da apresentação do aludido pedido em 16.12.2013.
3. O Tribunal Arbitral foi constituído no dia 14.02.2014 e o facto comunicado às partes na mesma data.

4. Em 17.02.2014 a Administração Tributária foi notificada para, querendo, apresentar resposta à petição da Requerente e remeter ao Tribunal cópia do processo administrativo referente ao pedido de pronúncia.
5. A Administração Tributária apresentou resposta ao pedido da Requerente em 21-03-2014, tendo a Requerente sido notificada desse facto na mesma data.
6. No dia 07-04-2014, teve lugar no Centro de Arbitragem Administrativa a reunião prevista no art.º 18º, n.º 1 do RJAT, reunião da qual foi lavrada ata que se encontra junta aos autos.
7. Ambas as partes prescindiram de apresentar alegações.
8. Nesta mesma reunião, a Requerente:
  - Deu conta ao Tribunal de que fora entretanto (em janeiro de 2014) emitida nova nota de liquidação de Imposto do Selo (com o número ...), em substituição da inicialmente impugnada, em que, com base numa retificação do valor patrimonial tributário do imóvel, se alterou o valor da coleta do Imposto do Selo de 12 114,99 euros (doze mil, cento e catorze euros e noventa e nove cêntimos) para 5 820, 45 (cinco mil, oitocentos e vinte euros e quarenta e cinco cêntimos);
  - Requereu que o processo prosseguisse contra o novo ato.
9. Posteriormente à realização da reunião referida, a Requerente requereu a junção ao processo - a qual foi comunicada e não contestada pela Requerida e aceite pelo Tribunal - de cópia da nota de liquidação de Imposto do Selo que substitui a inicialmente impugnada.
10. A Requerente alegou, no essencial, o seguinte quadro factual:
  - A Requerente é proprietária do terreno para construção sito na Rua ..., freguesia de ... (antiga freguesia da ...), concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o registo n.º ... e inscrito na matriz predial da mesma freguesia com o novo artigo n.º ... (antigo artigo ..., antes da reorganização administrativa das freguesias).

- No terreno referido não existe qualquer edifício ou construção. Existiu, até 30.09.2011, um projeto aprovado pela Câmara Municipal de ... de construção de uma moradia no referido terreno para construção, projeto que caducou em 30.09.2011, por não ter sido levantado e desde tal data o terreno não tem qualquer projeto de construção aprovado.
- A 03.12.2012, a Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo com o n.º ..., de 07.11.2012, no valor de € 12.114,99 (doze mil cento e catorze euros e noventa e nove cêntimos), referente ao suprarreferido terreno para construção.
- A liquidação foi efetuada com base no art.º 6º, n.º 1, al. f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.
- Em 27 de março de 2013, inconformada com a liquidação, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação, à qual foi atribuído o número ....
- Em 14 de junho de 2013 a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa por si apresentada.
- Em 15 de julho de 2013 a Requerente apresentou recurso hierárquico daquele indeferimento.
- Até à data da apresentação do presente pedido de pronúncia, a Requerente não fora notificada de qualquer decisão relativa ao recurso hierárquico por si interposto.
- A 28.12.2012, a Requerente remeteu ao Serviço de Finanças de ... uma Declaração/Modelo 1 de IMI referente ao terreno para construção, para que fosse efetuada nova avaliação que refletisse a caducidade do projeto de construção desde 01.10.2011.
- Em 10.03.2013 a Reclamante juntou à referida declaração modelo 1 de IMI, parecer técnico da Câmara Municipal de ... no qual se indicam os índices de IMI para o prédio em causa.
- De acordo com o referido parecer, o lote de terreno em causa tem potencialidade para ser classificado como Espaço Urbano e/ou como Espaço Cultural.

- A 01.04.2013, a Recorrente foi notificada da nova avaliação do terreno para construção onde se fixou um valor patrimonial tributário de 1.164.090,00 euros – valor que foi fixado na matriz com efeitos retroativos a 01.10.2011.

11. A Requerente baseia a sua pretensão nos seguintes fundamentos:

- O enquadramento do imóvel na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) é errado e injustificado.
- O prédio em causa é um mero terreno para construção, uma mera escavação sem qualquer edifício ou construção nele edificado, não tendo portanto a “afetação habitacional” a que alude a verba 28.1 da TGIS.
- Que a verba 28.1 da TGIS não abrange os terrenos para construção resultaria, também, do seu cotejo com a redação da verba 28.2.
- A *ratio* da introdução da verba 28 na Tabela Geral do Imposto do Selo é a de tributar manifestações de fortuna ostentadas através de prédios destinados a habitação com um valor patrimonial substancialmente elevado, o que não pode ser considerado o caso.
- Assim, a liquidação de Imposto do Selo com o n.º ... é inválida por erro na interpretação da verba 28.1 da TGIS e do artigo 6º, al. f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro.

12. Na sua Resposta, a Requerida AT - Autoridade Tributária e Aduaneira contesta a procedência da impugnação argumentando, em síntese:

- A liquidação em crise resulta da aplicação direta de norma legal, sem qualquer apreciação subjetiva ou discricionária.
- Segundo a certidão do teor do prédio urbano em causa, este está afeto à habitação, sendo que, quando a afetação habitacional dos prédios para construção consta das respetivas matrizes, estes estão sujeitos a Imposto do Selo.

- O facto de, na norma de incidência – verba 28.1 da TGIS - se ter positivado o prédio com afetação habitacional em detrimento do prédio habitacional faz apelo ao coeficiente de afetação previsto no artigo 41º do CIMI que se aplica, indistintamente, a todos os prédios urbanos.
- Não existindo em sede de Imposto do Selo definição do que se entende por “prédio urbano”, “terreno para construção” e “afetação habitacional”, é necessário recorrer subsidiariamente ao CIMI para obter uma definição que permita aferir da eventual sujeição a IS, de acordo com o previsto no artigo 67º, n.º 2 do CIS.
- O art.º 6º, n.º 1 do CIMI integra na categoria de prédios urbanos os terrenos para construção, os quais são definidos (n.º 1 do mesmo preceito) como 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, excetuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações ...”.
- A noção de “afetação do prédio urbano” encontra assento na parte relativa à avaliação dos imóveis, uma vez que a finalidade da avaliação do imóvel “é incorporar-lhe valor”, constituindo um fator de distinção determinante (coeficiente) para efeitos de avaliação.
- O legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral à avaliação dos terrenos para construção, sendo-lhes por conseguinte aplicável o coeficiente de afetação previsto no art.º 41º do CIMI.
- Assim, para efeitos de determinação do valor patrimonial tributário dos terrenos para construção, é clara a aplicação do coeficiente de afetação, decorrendo de tal asserção que a consideração para efeitos da verba 28 da TGIS não pode ser ignorada.
- O legislador não se refere a “prédios destinados a habitação”, tendo optado pela expressão “prédios com afetação habitacional”, expressão diferente e mais ampla, cujo

sentido deverá encontrar-se na necessidade de integrar outras realidades para além das identificadas no artigo 6º, n.º 1, al. a) do CIMI.

## **II – QUESTÕES A DECIDIR**

13. A primeira questão a decidir é a de saber se um terreno para construção deve ser considerado um “prédio com afetação habitacional”, para efeitos da aplicação da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.
14. A segunda questão que é colocada ao Tribunal, a decidir apenas se a resposta à primeira questão for contrária à pretensão da Requerente, é a da inconstitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo, em conjugação com o art.º 1º, n.º 1 do Código do Imposto do Selo, se nesta se incluírem os terrenos para construção.

## **III – FUNDAMENTAÇÃO**

### **A - DE FACTO**

15. Os factos provados considerados relevantes são os seguintes:
  - A Sociedade sujeito passivo foi notificada da liquidação de Imposto do Selo n.º ..., de 07.11.2012, declarando-a devedora de imposto no montante de 12 114, 99 euros, indicando-se nesta liquidação como ano de referência “Lei n.º 55-A/2012.
  - A liquidação refere-se a um terreno para construção sito na Rua ..., freguesia de ... (antiga freguesia da ...), concelho de ..., descrito na Conservatória do Registo Predial de ... sob o registo n.º ... e inscrito na matriz predial da mesma freguesia com o novo artigo n.º ....
  - Em 27 de março de 2013, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação.
  - Em 14 de junho de 2013 a Requerente foi notificada da decisão final de indeferimento da Reclamação Graciosa por si apresentada.

- Em 15 de julho de 2013 a Requerente apresentou recurso hierárquico daquele indeferimento.
- À data da apresentação do pedido de pronúncia arbitral, a Requerente não fora notificada de qualquer projeto de decisão ou decisão final sobre o referido recurso hierárquico.
- Em janeiro de 2014, a Requerente foi notificada de uma nova liquidação de Imposto do Selo (com o número ...) que veio substituir a inicialmente impugnada, com base numa alteração entretanto efetuada do valor patrimonial tributário do imóvel, a qual se traduziu numa redução da coleta Imposto do Selo de 12 114,99 euros (doze mil, cento e catorze euros e noventa e nove cêntimos) para 5 820, 45 (cinco mil, oitocentos e vinte euros e quarenta e cinco cêntimos).

## **B - DE DIREITO**

### **B1 – Da modificação da instância**

16. Nos termos do artigo 16º, nº 1 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária RJAT), “a substituição na pendência do processo dos atos objeto de decisão arbitral com fundamento em factos novos implica a modificação objetiva da instância”.
17. Neste caso, o dirigente máximo do serviço da administração tributária notifica o tribunal arbitral da emissão do novo ato para que o processo possa prosseguir nesses termos.
18. Não se tendo esta notificação verificado, a questão foi suscitada pela Requerente na primeira reunião do processo arbitral, ao abrigo do artigo 18 do RJAT, a qual requereu que o processo prosseguisse nos novos termos.
19. Considerando o preceituado nas alíneas c) e d) do artigo 16º do RJAT, entende o tribunal que o processo deve prosseguir nos novos termos, o que significa passar a ter como objeto a legalidade da liquidação número ..., que substitui, com os mesmos fundamentos de direito, a liquidação inicialmente impugnada.

**B2 – Da aplicabilidade da verba 28.1 da TGIS ao terreno para construção objeto da liquidação em causa**

20. De acordo com o n.º 1 do art.º 1º do Código do Imposto do Selo (CIS), este imposto incide “sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral”. Portanto, a incidência do Imposto do Selo (IS) é determinada pela conjugação do preceito citado com as várias verbas ou rubricas da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), as quais especificam os atos, contratos, documentos, papéis e outros factos ou situações jurídicas sobre os quais incide o imposto.
21. A verba 28 da TGIS, aditada pelo art.º 4º da Lei n.º 55-A/2012, de 29.10, define como facto tributário a “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 de Euros e determina que o imposto incidirá sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de IMI.
22. O imposto não incide porém sobre qualquer prédio urbano com o valor patrimonial referido, mas apenas sobre duas categorias de prédios urbanos, previstas nas verbas 28.1 e 28.2. Quanto à primeira – a única que releva para o caso dos autos – aí se determina que ficam sujeitos ao imposto os prédios urbanos com afetação habitacional.
23. Assim, entre outras situações, o IS incidirá sobre (a propriedade, usufruto ou direito de superfície sobre) prédios que, cumulativamente, sejam urbanos, tenham afetação habitacional e cujo valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI seja igual ou superior a 1 000 000 de Euros.
24. A questão de saber se um terreno para construção, como aquele sobre o qual incidiu a liquidação do Imposto do Selo aqui impugnada, cabe na previsão da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS já foi decidida por diversos tribunais arbitrais constituídos no CAAD.

25. Mais recentemente, o Supremo Tribunal Administrativo decidiu a mesma questão em dois processos (acórdão do STA de 09-04-2014, processo n.º 01870/13; e acórdão de 09-04-2014, processo n.º 048/14).
26. Em todas as decisões referidas, foi considerado que a o conceito de “prédio com afetação habitacional”, contida na verba 28.1 da TGIS, não abrange os prédios para construção, de nenhum tipo.
27. De acordo com os apontados acórdãos do STA, “não tendo o legislador definido o conceito de “prédios (urbanos) com afetação habitacional”, e resultando do artigo 6.º do Código do IMI - subsidiariamente aplicável ao Imposto do Selo previsto na nova verba n.º 28 da Tabela Geral - uma clara distinção entre “prédios urbanos habitacionais” e “terrenos para construção”, não podem estes ser considerados, para efeitos de incidência do Imposto do Selo (Verba 28.1 da TGIS, na redação da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro), como prédios urbanos com afetação habitacional.
28. Entre todas as decisões mencionadas, encontra-se a decisão arbitral proferida no processo 158/2013-T, em que fomos árbitro e cujo conteúdo, por em nada se afastar do conteúdo das restantes decisões já referidas, aqui nos limitamos a reproduzir.
29. O n.º 6 do art.º 1º do CIS determina que, para efeitos de aplicação deste mesmo Código, o conceito de prédio é o definido no CIMI. O n.º 2 do art.º 67º do CIS, por seu turno, determina que “às matérias não reguladas no presente Código respeitantes à verba n.º 28 da Tabela Geral aplica-se, subsidiariamente, o disposto no CIMI”.
30. A qualificação do imóvel em causa como prédio não é controvertida. Essa qualificação está de acordo com o n.º1 do art.º 2º do CIMI.
31. Quanto à qualificação do imóvel em causa como prédio urbano:
- Nos termos do n.º 1 do art.º 6º do CIMI, a categoria “prédios urbanos” integra várias espécies.
  - Uma dessas espécies, prevista na al. c) do mesmo art.º 6º, é a dos “terrenos para construção”, os quais são definidos (n.º 3 do mesmo preceito) como “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 (...).”

- O prédio em causa é um prédio para construção, conforme alegado pela Requerente e corroborado pela Requerida, no qual não existem edificações ou construções.
- Sendo um prédio para construção, o prédio em causa deve ser considerado um prédio urbano para efeitos da aplicação do Código do Imposto do Selo.

32. Quanto à qualificação do imóvel como “prédio urbano com afetação habitacional”:

- Como é afirmado no Acórdão do Tribunal Arbitral proferido no Processo 53/2013-T (<http://www.caad.org.pt>), o conceito de “prédio com afetação habitacional” não se encontra no Código do IMI nem em qualquer outra legislação tributária.
- O conceito também não se encontra em nenhum outro setor ou ramo do ordenamento jurídico português, pelo que não tem aqui aplicação a norma de interpretação do n.º 2 do art.º 11º da Lei Geral Tributária (LGT).
- O conceito terá pois de ser interpretado com recurso ao sentido que o mesmo tem na linguagem comum, com observância das normas gerais de interpretação do Direito, constantes do art.º 9º do Código Civil, e concretamente a norma contida no n.º 1 deste preceito, segundo a qual a interpretação deve “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”.
- De acordo com a linguagem comum, o termo “afetação” significa a ação de destinar alguma coisa a determinado uso» (Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, citado no Acórdão do Tribunal Arbitral acima referenciado).

- Não pode haver dúvida de que, ao referir-se a “prédio com afetação habitacional”, o legislador pretende aludir à utilização ou uso do prédio urbano.
- Poderá questionar-se, apenas, se a “afetação” ou “utilização” habitacional tem de ser atual e efetiva, no sentido de que o prédio deve ter uma utilização habitacional efetiva no momento da incidência do imposto, ou se essa “afetação” ou “utilização” habitacional pode referir-se a uma “afetação” ou “utilização” não atual ou efetiva.
- É útil socorreremo-nos aqui de um conceito próximo, o de “prédio habitacional”, contido no n.º 2 do art.º 6º do CIMI, o qual define prédio habitacional como o prédio que tenha como destino normal “fins habitacionais”. Para ter como destino normal “fins habitacionais”, o prédio deve ter as características físicas apropriadas à habitação e específicas desta utilização. Assim, um prédio urbano comercial pode ter características que tornem possível a sua utilização habitacional mas, como resulta do preceito citado, não será esse o seu destino normal. Para que um prédio tenha como destino normal uma utilização habitacional, há-de possuir características físicas que o tornam especificamente apropriado para ser utilizado como habitação e que o diferenciam das restantes espécies de prédios urbanos.
- Para os efeitos do preceito citado anteriormente, o qual é uma norma de incidência tributária, não interessa se o prédio tem efetiva e atualmente uma utilização habitacional, mas apenas se é esse o seu destino normal, aferido em função das suas características físicas atuais.
- Ora, o significado da expressão “prédio com afetação habitacional”, se devesse ser distinto do da expressão “prédio habitacional”, só poderia ser mais restrito do que este, na medida em que, segundo o significado que tem na linguagem comum, a expressão “com afetação habitacional” significa “com utilização habitacional” (ver neste sentido o Acórdão do Tribunal Arbitral no Processo 53/2013-T, já citado), e nunca um significado mais abrangente.
- Quer a expressão “prédio com afetação habitacional” deva ser interpretada com o sentido de prédio cujas características físicas atuais permitem concluir que o mesmo

tem como destino normal a utilização habitacional, quer deva a mesma expressão ser interpretada com o sentido de prédio com uma utilização habitacional atual e efetiva, em nenhum caso cabem nela os terrenos para construção, pois os terrenos para construção não são suscetíveis de ser afetados a uma utilização habitacional, em nenhum dos sentidos descritos.

- A Requerida AT constrói a sua fundamentação para o enquadramento dos terrenos para construção na verba 28.1 da TGIS partindo da asserção de que, não existindo no Código do Imposto do Selo uma definição de “prédio com afetação habitacional”, a definição do que seja a afetação dos prédios urbanos encontra assento na parte (do CIMI) relativa à avaliação dos imóveis”, porquanto a [afetação] incorpora valor ao imóvel.
- Seguindo esta linha de argumentação, a AT socorre-se do artigo 45º, n.º 2 do CIMI, o qual determina a incorporação do valor das edificações autorizadas ou previstas no valor patrimonial tributário dos terrenos para construção.
- A AT conclui do anterior que o legislador optou por determinar a aplicação da metodologia de avaliação dos prédios em geral aos terrenos para construção, o que torna aplicável, a tais imóveis, o coeficiente de afetação previsto no artigo 41º do CIMI.
- A tese da AT não pode ser aceite.
- É certo que o CIMI determina a aplicação, à avaliação dos terrenos para construção, da metodologia de avaliação aplicável aos edifícios construídos, incorporando para tal, no valor do terreno, o valor estimado do edifício a construir; e que este valor é determinado, por sua vez, pelo tipo de afetação prevista para os prédios a edificar.
- Posto em termos mais simples, a lei (CIMI) diz que, para determinar o valor patrimonial dos terrenos para construção, incorpora-se neste uma parte do valor estimado dos edifícios a construir; e para estimar o valor dos edifícios a construir, tem-se em conta a afetação prevista para os mesmos.

- Ao contrário do que sustenta a AT, resulta precisamente da letra destes preceitos a inaplicabilidade do conceito de “afetação” aos terrenos para construção. A afetação que é tida em conta, para efeitos de avaliação, mesmo dos terrenos para construção, é sempre e apenas a *afetação dos edifícios* a construir. A afetação prevista para os edifícios a construir influencia o valor patrimonial tributável dos terrenos para construção, mas nada mais.
- Da norma relativa à determinação do valor dos imóveis que determina que, no valor dos terrenos para construção se incorpora o valor estimado dos edifícios a edificar, o qual, por sua vez, é influenciado pela afetação futura dos mesmos edifícios, não pode retirar-se que a afetação em causa é uma afetação dos próprios terrenos, e isto por duas razões:
- A primeira, porque esta interpretação seria contrária à própria literalidade dos preceitos que mandam ter em conta, na avaliação dos terrenos para construção, a *afetação dos prédios a edificar*;
- E a segunda, porque o modo como a lei manda avaliar uma determinada realidade patrimonial não pode ser determinante da natureza ou da qualificação jurídica da mesma realidade, tendo em vista, sobretudo, o princípio da tipicidade das normas de incidência tributária. O facto de a lei mandar aplicar a uma realidade patrimonial a mesma metodologia de avaliação que é aplicada a outra realidade diferente não faz que a primeira realidade passe a comungar da natureza da segunda.
- Assim, se é certo que o valor das edificações autorizadas ou previstas influenciam o valor real dos terrenos de construção, devendo por isso aquele valor ser refletido no valor patrimonial dos mesmos terrenos, daí não decorre que um terreno passe a ter afetação habitacional ao estar prevista a construção, nele, de prédios habitacionais, extraindo-se esta distinção de modo claro das próprias normas de avaliação do CIMI.
- O conceito de afetação habitacional dos terrenos para construção não tem, pois, qualquer apoio legal, nem mesmo nas normas de avaliação do CIMI.

33. Assim sendo, o terreno para construção sobre cuja propriedade incidiu o IS liquidado à Requerente não cabe na previsão da verba 28.1 da TGIS.
34. Consequentemente, a liquidação impugnada pela Requerente através de reclamação graciosa indeferida é ilegal na medida em que viola a norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, configurando erro sobre os pressupostos de direito, o que a torna anulável nos termos do art.º 135.º do Código de Procedimento Administrativo.
35. A liquidação referida é julgada ilegal por este Tribunal pelos mesmos fundamentos invocados pela Requerente na reclamação graciosa e no recurso hierárquico deduzidos contra a mesma, o que implica julgar igualmente ilegal o ato secundário, aqui impugnado, de indeferimento tácito do recurso hierárquico.
36. Nesta conformidade, fica prejudicada a segunda questão colocada ao Tribunal, relativa à alegada inconstitucionalidade da norma de incidência contida na verba 28.1 da TGIS, uma vez que esta norma não comporta a interpretação que dela fez, no caso, a Autoridade Tributária.

#### **IV – DECISÃO**

Com base nos fundamentos de facto e de direito expostos e nos termos do artigo 2º do RJAT, o Tribunal decide:

- Declarar a ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito, da liquidação de Imposto do Selo com o número ..., referente ao imóvel e período tributário aos quais se referia a liquidação de Imposto do Selo inicial (com o número ...), estabelecendo uma coleta no valor de 5 820,45 euros.
- Declarar a ilegalidade do indeferimento tácito do recurso hierárquico interposto pela Requerente, em 15-07-2013, contra a decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa em que se contestou a legalidade daquela primeira liquidação;
- Declarar a AT - Autoridade Tributária e Aduaneira vinculada, nos termos do artigo 24º, n.º 1, al. a) do RJAT, a Restabelecer a situação que existiria se o ato de liquidação

objeto mediato da presente decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e as operações necessárias para o efeito.

**Valor do processo:** Fixa-se o valor do processo em 5820,45 euros (cinco mil, oitocentos e vinte euros e quarenta e cinco cêntimos).

**Custas:** Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em 612 Euros, de acordo com a Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

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

Lisboa, Centro de Arbitragem Administrativa, 30 de abril de 2014.

O Árbitro

(Nina Aguiar)