

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 529/2015-T

Tema: IS – Verba 28.1 da TGIS e «terrenos para construção». Reforma do acórdão (anexa à decisão).

* Substitui a Decisão Arbitral de 29 de junho de 2016

DECISÃO ARBITRAL, proferida em resultado do acórdão do Tribunal Constitucional de 7 novembro de 2018, através da qual se determina reforma a decisão arbitral proferida em 29 de junho de 2016.

- **RELATÓRIO**

- A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede em ..., ...-..., Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou em 30/07/2015 pedido de pronúncia arbitral.
- O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 20/10/2015 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- No dia 04/11/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.
- Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida, em 09/11/2015 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter o processo administrativo.
- Em 14/12/2015 a Requerida apresentou a sua resposta.

- A Requerente em 15/01/2016 formulou requerimento no qual solicitou a junção dos documentos comprovativos do pagamento da 3.ª prestação da liquidação de Imposto do Selo objecto destes autos e o comprovativo de pagamento da 3.ª prestação da liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do prédio infra indicado.
- O tribunal em 21/03/2016, por despacho, admitiu a junção de tais documentos.
- Em 22/03/2016, o tribunal decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, concedeu prazo para que as partes, querendo, apresentassem as alegações finais escritas e designou a data limite para proferir decisão arbitral.
- Por despacho datado 03/05/2016 e com os fundamentos nele descritos o tribunal prorrogou, por 2 meses, o prazo para emitir a decisão arbitral.

- **SANEAMENTO**

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

- **OBJECTO DO LITÍGIO**

A Requerente alega, em primeiro lugar, que a liquidação preteriu formalidades legais, isto é, a falta de autor do acto e a falta de audiência prévia.

Assim, refere que as notas de cobrança não contêm todos os elementos que deviam obrigatoriamente ser notificados ao contribuinte, nos quais se inclui a indicação do autor do acto e, caso este tenha sido praticado no uso de competências delegadas ou subdelegadas, a qualidade em que o autor decidiu, ausência de elementos essenciais estes que justificam a alegação de nulidade da liquidação.

Mais, invoca a preterição de outra formalidade essencial, visto que a Requerente não foi notificada para exercer o seu direito de audição o que, no seu juízo, o art. 60.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária (LGT) impunha.

Em segundo lugar a Requerente imputa à liquidação controvertida duplicação de colecta, porquanto, o facto tributário que justificou a sujeição de Imposto do Selo e de IMI foi o mesmo, a propriedade em 31 de dezembro de 2014, do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de Lisboa, sob o artigo Refere ainda que o período em questão foi exactamente o mesmo para os dois suprarreferidos impostos, o ano de 2014 – 31 de Dezembro.

Subsequentemente, alega que há erro sobre os pressupostos de direito, porquanto o «terreno para construção» objecto de tributação não se destina exclusivamente à construção de habitação, mas também a comércio e serviços e, como tal, ficaria excluído da incidência da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

Em quarto lugar, a Requerente defende que a liquidação aplicou uma norma inconstitucional e que a mesma deve ser desaplicada à situação *sub judice*.

Deste modo, começa por sustentar que as empresas que se dedicam à compra para revenda de «terrenos para construção» ou que se dedicam à construção de edifícios seriam negativamente discriminadas em relação aquelas que não a desenvolvem, visto que, os «terrenos para construção» são matérias-primas em carteira para as empresas que têm tal escopo societário. Argumentos que utiliza para defender que a verba 28.1 da TGIS, na

redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, é inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, descritos no art. 266.º, n.º 2, art. 13.º e art. 104.º, n.º 3, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Requerente vislumbra ainda uma outra inconstitucionalidade na verba 28.1 da TGIS, quando institui uma tributação da titularidade de um terreno destinado a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT) seja superior a € 1 000 000 e a não tributação da titularidade de outro terreno destinado a fim distinto da habitação, com um VPT idêntico ou mesmo superior, criando uma discriminação sem qualquer fundamento ou espécie. E, como tal, viola o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva que deste decorre. Para alicerçar a conclusão alega ainda que há uma absoluta igualdade de circunstâncias, no plano fiscal, entre a posição dos contribuintes que detêm um «terreno para construção» cuja edificação terá uma afectação habitacional e a posição dos contribuintes que detêm um «terreno para construção» cuja edificação terá uma afectação para serviços ou indústria.

Acrescenta ainda que, a incidência da verba 28.1 da TGIS sobre os prédios com efectiva afectação habitacional, onde não inclui os «terrenos para construção» afasta-se dos princípios do reforço da equidade social, da efectiva repartição dos sacrifícios e da igualdade, porquanto, nada justifica que *«...ao proprietário de um prédio com afectação habitacional com o VPT de € 1 000 000 seja cobrado € 10 000 de Imposto do Selo e ao proprietário de um conjunto de imóveis cujo VPT total ascenda a 50 000 000 não seja cobrado rigorosamente nada, pela única razão de que nenhum dos prédios que perfazem aquele VPT total...»* tem, isoladamente, um VPT igual ou superior a € 1 000 000.

Termina, peticionando o pagamento de juros indemnizatórios, em resultado de erro imputável aos serviços no momento da liquidação.

A Requerida, na sua resposta, começa por dizer que, relativamente à falta de autor do acto de liquidação, a Requerente compreendeu o teor da mesma, tendo imputado, designadamente, à liquidação em crise o vício de violação de lei, duplicação de colecta e

um rol de inconstitucionalidades. Razão pela qual, o vício, a existir, devia considerar-se sanado.

Em segundo lugar, quanto à falta de audição prévia, refere que a liquidação não coloca em causa o VPT. Por isso, a seu ver, a liquidação impugnada limita-se a aplicar uma taxa fixa ao VPT fixado após a apresentação de declaração pela Requerente e, como tal, a Requerida estava, à luz do art. 60.º, n.º 2, al. a) da LGT, dispensada *in casu* de conceder o direito de audição à Requerente.

No que tange à duplicação de colecta, sustenta que, não só o imposto subjacente às liquidações não é mesmo, como também revela-se discutível que exista um único facto tributário, porquanto, na sua opinião, o IMI tributa «...a *detenção de um qualquer imóvel per si indistintamente...*» enquanto o Imposto do Selo «...*detém-se sobre a existência de imóveis em atenção à sua afectação e ao seu valor patrimonial tributário acima de um limiar de € 1 000 000,00 enquanto manifestações de capacidade contributiva/riqueza superior de determinados proprietários*».

Em quarto lugar, defende que a liquidação não padece de erro nos pressupostos de direito, visto que o valor patrimonial da parte do prédio que será afecta a habitação é o principal ou preponderante e que no cálculo do VPT foram utilizados diferentes coeficientes de afectação e não única e exclusivamente aquele respeitante à afectação para habitação. Acrescenta, a este propósito, que o Serviço de Finanças de Lisboa ... transmitiu que a liquidação de Imposto do Selo impugnada será corrigida em conformidade com a proporção da afectação habitacional em causa.

Finalmente, no que respeita à questão do desrespeito da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, por discriminação negativa às empresas que exercem uma actividade de compra de terrenos para revenda não se verifica tal inconstitucionalidade, na medida em que as circunstâncias históricas e excepcionais que presidiram à construção de tal norma, associada à circunstância de fazer incidir o imposto, independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário, impõem tal conclusão.

No que concerne à segunda questão de inconstitucionalidade formulada pela Requerente, assinala que a tributação de um terreno destinado a habitação, cujo VPT seja superior a € 1 000 000 e a não tributação da titularidade de outro terreno destinado a fim distinto da habitação, com um VPT idêntico ou mesmo superior constitui uma legítima escolha do legislador e que se aplica de forma indistinta a todas hipóteses em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

Por outro lado, relativamente ao desrespeito pela verba 28.1 da TGIS dos princípios constitucionais da equidade social, da efectiva repartição dos sacrifícios e da igualdade defende que, neste âmbito, é necessário enquadrá-la no contexto histórico e cronológico em que surgiu, isto é, de evidentes dificuldades das contas públicas e de contenção orçamental. Razão pela qual, o legislador pretendeu, em 2012, com a previsão de tal verba reequilibrar a repartição dos sacrifícios de modo a que estes não incidissem somente em relação àqueles contribuintes que vivem do rendimento do seu trabalho.

Termina sustentando que a liquidação em crise não provém de qualquer erro dos serviços mas decorre da aplicação da lei, pelo que, no seu juízo, não há qualquer erro imputável aos serviços.

Nesta sequência, pede a Requerente que:

- a) Seja reconhecida a nulidade da liquidação na medida em que as notas de cobrança não contêm todos os elementos essenciais que deviam obrigatoriamente ser notificados ao contribuinte;
- b) Seja anulada a liquidação, em virtude da falta de audição prévia constituir uma preterição de formalidade essencial;
- c) Seja anulada a liquidação objecto destes autos, em resultado da duplicação de colecta;

- d) Seja anulada a liquidação, por erro nos pressupostos de direito;
- e) Seja declarada a ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo *sub judice*, porque assente em normas inconstitucionais, sendo o mesmo anulado;
- f) Seja desaplicada, no caso concreto, a verba 28.1 da TGIS, por manifesta inconstitucionalidade, em virtude da violação do princípio constitucional da igualdade;
- g) Seja a AT condenada a reembolsar a Requerente do valor do Imposto do Selo pago;
- h) Seja a AT condenada no pagamento, à aqui Requerente, de juros indemnizatórios, à taxa legal, até reembolso integral da quantia devida e calculados sobre o imposto pago.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos que se consideram provados

4.1.1. A Requerente é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., freguesia do..., Lisboa, inscrito como «*terreno para construção*».

4.1.2. Tal prédio tinha um valor patrimonial tributário (VPT) de € 1 852 340,00 em 31 de dezembro de 2014.

4.1.3. A Requerente dedica-se à compra de prédios para construção e revenda.

4.1.4. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo do imóvel descrito em 4.1.1., relativa ao ano de 2014, no valor total de € 18 523,40.

4.1.5. A AT notificou a Requerente para pagar tal montante da seguinte forma: i) 1.^a prestação no valor de € 6174,48; 2.^a prestação no valor de € 6174,46 e 3.^a prestação no valor de € 6174,46.

4.1.6. A Requerente procedeu ao pagamento da 1.^a e 2.^a prestação no dia 02/07/2015 e da 3.^a no dia 04/11/2015.

4.1.7. A AT liquidou IMI sobre tal imóvel, relativamente ao ano de 2014, no montante de € 5 557,02.

4.1.8. O prédio descrito em 4.1.1. corresponde ao lote ... do alvará de loteamento n.º .../2005, emitido pela Câmara Municipal de Lisboa.

4.1.9. Em tal alvará constam as seguintes especificações: área de implantação do lote – 1988 m²; área de construção – 5188 m² (sendo 3900 m² para habitação, 784 m² para comércio e 504 m² para serviços).

4.2. Factos que não se consideram provados

4.2.1. Que a liquidação foi corrigida com vista a considerar na incidência apenas a proporção da afectação habitacional do prédio em causa.

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

4.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

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

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

A Requerida não juntou aos autos documento com a liquidação de Imposto do Selo corrigida.

5. MATÉRIA DE DIREITO

Em primeiro lugar, a Requerente imputa à liquidação a preterição de formalidades legais, a falta de autor do acto e a falta de audição prévia. Vejamos se com razão.

5.1. Falta de autor do acto

Sustenta a doutrina quanto aos requisitos da decisão do procedimento tributário que: *«A decisão do procedimento tributário, sendo um acto definidor da posição da administração tributária perante os particulares, deve obedecer aos requisitos gerais dos actos administrativos, enunciados no art. 123.º do CPA. (...) Nos termos do n.º 2 deste art. 123.º, todas estas menções devem ser enunciadas de forma clara, precisa e completa, de modo a poderem determinar-se inequivocamente o sentido e alcance do acto e os seus efeitos jurídicos. A não observância do preceituado nestas disposições é susceptível de conduzir à anulação do acto por vício de forma. No entanto, deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu exacto alcance»*, DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 4.ª edição, Encontro da escrita editora, 2012, pág. 674.

Ora, no caso concreto, se é verdade que não há indicação do autor do acto na liquidação, também não deixa de ser verdade que a Requerente compreendeu o seu exacto alcance apesar de tal omissão. Tanto assim o é que o presente pedido de pronúncia arbitral contém 110 artigos, nos quais a Requerente alega, nomeadamente, a nulidade da liquidação, peticiona a sua anulação e invoca a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS. Razão pela qual, tal vício considera-se sanado.

5.2. Falta de audição prévia

Em segundo lugar, imputa ao acto em crise a falta de audição prévia, porquanto, no seu juízo, devia a AT ter-lhe permitido pronunciar-se antes da liquidação.

O art. 60.º, n.º 1, al. a) da LGT dispõe que: «*A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audição antes da liquidação; ...*». Mais, o art. 60.º, n.º 2, al. a) do mesmo diploma dispõe que: «*É dispensada a audição: a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte...*».

No caso em apreço, a liquidação colocada em crise com o pedido de pronúncia arbitral alicerça-se na verba 28.1 da TGIS que visa tributar a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios com afectação habitacional e com um VPT igual ou superior a € 1 000 000. Deste modo, o valor tributável é precisamente o VPT. Ora, esse VPT foi apurado nos termos do CIMI e a partir da iniciativa da Requerente, com a apresentação da declaração para o efeito, a modelo 1 de IMI. Nesta linha, após a apresentação da aludida declaração não ficou a Requerente inibida de participar na avaliação do prédio, através de um pedido de 2.ª avaliação ou mediante impugnação do acto de fixação do VPT. Consequentemente, se a liquidação aplica uma taxa fixa sobre um VPT resultante da declaração da Requerente e com a sua participação, considera-se que a AT goza, nesta hipótese, do direito de dispensa de audição prévia¹, cfr. art. 60.º, n.º 2, al. a) da LGT.

5.3. Duplicação de colecta

¹Neste sentido, veja-se a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 42/2013-T, de 18/10/2013, em que desempenhou a função de árbitro o Dr. NUNO AZEVEDO NEVES.

A Requerente sustenta neste âmbito que, a liquidação de Imposto do Selo objecto destes autos configura uma duplicação de colecta, visto que esse Imposto do Selo tem a mesma natureza do IMI, incide sobre o mesmo prédio, incide sobre o mesmo VPT, incide sobre o mesmo facto, respeita ao mesmo período, sendo o titular do direito de propriedade o mesmo e encontrando-se pago o valor da liquidação de IMI, só poderá existir duplicação de colecta.

O art. 205.º, n.º 1 do CPPT dispõe que: «*Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo*».

A doutrina sustenta quanto à finalidade da duplicação de colecta que o objectivo «...*é impedir que seja repetida a cobrança de um mesmo tributo*»² e que «*A duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais que do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta. No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, ...*»³.

Assim, a duplicação de colecta exige o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: i) que esteja pago o tributo; ii) que se exija da mesma ou de diferente pessoa um outro tributo ou outro tributo de igual natureza e iii) que tal tributo se refira ao mesmo período de tempo.

Instituto distinto da duplicação de colecta é a dupla tributação, que se verifica quando dois tributos incidem sobre o mesmo facto tributário, podendo em algumas hipóteses não existir uma dupla cobrança do mesmo tributo. Mais concretamente, se o legislador pretendeu que o mesmo facto tributário constituísse a base de incidência para mais do que um imposto⁴.

² JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado, II volume, 5.ª edição, 2007, pág. 394.

³ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento..., ob. cit., pág. 394.

⁴ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento..., ob. cit., pág. 396.

No caso concreto, verificamos que sobre o prédio da Requerente, classificado como «terreno para construção», foram liquidados dois impostos, o IMI e o Imposto do Selo – verba 28.1 e que o IMI e o Imposto do Selo já se encontram pagos.

Vejamos então se a realidade fáctica que está subjacente às liquidações de IMI e de Imposto do Selo – verba 28.1 é a mesma.

O IMI constitui um imposto que «...*incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português...*». Já no que concerne à verba 28.1 da TGIS, o legislador pretendeu introduzir uma tributação para a riqueza manifestada na titularidade do direito de propriedade, usufruto ou superfície dos prédios urbanos habitacionais e os terrenos para construção de mais elevado valor.

Com efeito, a finalidade legislativa da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ficou assim evidenciada na jurisprudência: «...*do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (...) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade...*», acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo 048/14, de 09/04/2014, no qual assumiu a função de relatora a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

Ora, se assim o é, verifica-se que o legislador manifestou a intenção de aplicar duas normas de incidência ao mesmo facto tributário.

Pelo que, entende o tribunal que não existe uma duplicação de colecta, mas no limite uma dupla tributação, em resultado de existirem normas de incidência, de diferentes impostos, que se aplicam ao mesmo facto tributário, por expressa vontade do legislador.

5.4. Erro sobre os pressupostos de direito

Em quarto lugar, urge traçar a cronologia de vida da verba 28.1 da TGIS. Na verdade, em 2012, através da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro decidiu o legislador aditar um facto sujeito a Imposto do Selo, tendo em vista tributar os prédios de elevado valor patrimonial e com o objetivo de aumentar a receita do Estado em contexto de absoluta recessão económica.

Para tanto a redação inicial da verba descrita foi a seguinte:

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

28.1 – Por prédio com afetação habitacional...».

Deste modo, ficaram sujeitos a Imposto do Selo, os prédios que: i) fossem urbanos e ii) detivessem um valor patrimonial tributário superior a € 1 000 000.

Acontece que, ainda na vigência de tal redação, a interpretação promovida pela AT indicava que ficavam sujeitos a tal tributação os prédios construídos e já afetos a habitação, como também os terrenos já classificados como para construção em zonas nas quais o tipo de construção previsto é a habitação.

Sucedo que esta interpretação foi reiterada e sistematicamente afastada pela jurisprudência estadual e arbitral, como são disso exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos no processo 1870/13, de 09/04/2014, no qual assumiu a função de relator a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA, o processo 46/14, de 14/05/2014, no qual assumiu a função de relator o Conselheiro ASCENSÃO LOPES e o processo 0272/2014, de 23/04/2014, no qual assumiu a função de relator o Conselheiro PEDRO DELGADO.

A verdade é que o legislador, através da Lei do Orçamento do Estado de 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro), alterou a redação da verba de Imposto do Selo em análise, ampliando a incidência no sentido de incluir expressamente os «terrenos para construção» onde esteja prevista ou aprovada a construção para a habitação, sempre na condição de que aqueles tenham um VPT superior a € 1 000 000. Por isso, hoje, os «terrenos para construção» cuja edificação autorizada ou prevista seja a habitação encontram-se sujeitos à tributação prevista na verba 28.1 da TGIS⁵, exigindo a norma de incidência que se prove que o direito à construção já se encontra determinado por atuação de entidade pública, visto que tal direito apenas se constitui quando essa entidade autoriza o proprietário a construir ou a lotear⁶.

Em resumo, a incidência de Imposto do Selo sobre os «terrenos para construção», exige, não só a mera propriedade, como também a emissão de título administrativo que autorize, nomeadamente, tal proprietário a construir ou a lotear.

No caso concreto, a Requerente advoga que a liquidação é ilegal, visto que, o seu prédio se destina, não só à construção da habitação, como também a comércio e serviços. A este propósito, a Requerida afirma que o Serviço de Finanças – Lisboa..., já informou a Direção de Serviços de Consultadoria e Contencioso que a liquidação será corrigida, tendo em consideração a proporção da afetação habitacional em causa. A verdade é que, se tal sucedeu, não foi dada notícia nos presentes autos.

Ainda assim, a verba determina que o imposto incide sobre «...o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI...» e sobre tal matéria deve incidir a taxa de 1% «...por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI...», contudo mesmo quando a construção autorizada ou prevista para o terreno não seja exclusivamente a habitação é o VPT, o único que existe previamente à edificação. Isto é, ainda que a construção autorizada ou prevista para o terreno seja em frações suscetíveis de utilização

⁵ Neste sentido v. decisão arbitral n.º 507/2015-T, de 17/03/2016 e na qual assumiu as funções de presidente o Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA.

⁶ Neste sentido, v. a decisão arbitral n.º 467/2015-T, 04/02/2016 e na qual assumiu funções de presidente a Conselheira FERNANDA MAÇÃS.

independente, que são consideradas autonomamente para efeitos de IMI, como dispõe o art. 12.º, n.º 3 do CIMI e o VPT do terreno compute o valor das edificações autorizadas ou previstas, é o VPT que a norma de incidência demarca que seja utilizado para determinar o âmbito do imposto.

Razão pela qual, a verba 28.1 da TGIS determina que o que se deve ter em consideração, no âmbito da incidência do imposto é o VPT do terreno. Deste modo, também aqui não procede a alegação da Requerente no sentido de que há violação de lei, o que se declara.

Em bom rigor, também não há que deduzir a percentagem de matéria tributável correspondente aos m2 de construção da edificação não destinadas a habitação, visto que, o VPT é o único pressuposto que a verba 28.1 da TGIS manda atender e o único que existe previamente à edificação. Com efeito, o art. 67.º, n.º 2 do Código do Imposto do Selo impõe que se atenda às normas previstas no CIMI, e em tal diploma, o art.º 7.º n.º 2 determina que a matéria tributável corresponde ao seu VPT, não permitindo atribuir relevância a valores parcelares do prédio, ainda que economicamente independentes. Em suma, a incidência é sobre o VPT em tal imposto e por, maioria de razão, também o é em sede de liquidação da verba 28.1 da TGIS.

5.4.1. Questão do desrespeito da verba 28.1 da TGIS com os princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade

Em primeiro lugar há que apurar se existe incompatibilidade da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, no segmento relativo a «terrenos para construção», por discriminação negativa às empresas que exercem habitualmente a atividade de compra e venda de terrenos para construção.

A este respeito sustenta a Requerente que as empresas que se dedicam à construção de edifícios para habitação e assim detêm «terrenos para construção», ou seja, matérias-primas em carteira, estariam a ser discriminadas, quando comparadas com outras empresas

que possuam em carteira «terrenos para construção» de edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria. Na sua visão, a tributação da verba 28.1 da TGIS de prédios urbanos habitacionais e de «terrenos para construção», cuja edificação seja a habitação, de valor igual ou superior a € 1 000 000,00 é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade. O princípio da igualdade fiscal e o seu corolário da capacidade contributiva também, no seu juízo, são violados, porque a verba da TGIS em apreço trata contribuintes que se encontram em situações idênticas de forma diferente, sendo os contribuintes de menor capacidade tributados de forma mais gravosa.

A questão de constitucionalidade objeto destes autos foi julgada pelo Tribunal Constitucional pelo acórdão n.º 378/2018, de 4 de julho, nos seguintes termos: «.....o imposto previsto na Verba 28.1, como é próprio dos impostos sobre o património, delimita o seu âmbito de incidência por referência exclusiva à titularidade de determinados valores patrimoniais, «independentemente da função desempenhada por tais ativos (capital produtivo, aplicação de fundos ou poupança ou consumo duradouro)» (Decisão Sumária n.º 214/2017). Por outro lado, sendo um imposto sobre o património, também não individualiza nem distingue os respetivos sujeitos passivos por recurso a outro critério que não seja precisamente a titularidade desses valores patrimoniais. Assim, aplica-se indistintamente a pessoas singulares e pessoas coletivas e, dentro desta categoria, a associações, fundações e sociedades comerciais, independentemente do ramo económico em que estas últimas operem e dos específicos riscos comerciais existentes nos respetivos sectores de atividade, aliás próprios de toda e qualquer atividade comercial.

Ora, como vimos, a opção por tal modelo de tributação é constitucionalmente legítima, sendo virtualmente apta, com tal configuração, a prosseguir o programa que a Constituição lhe associa de contribuir para a igualdade entre os cidadãos, não decorrendo da argumentação expendida na decisão sob recurso a demonstração fundada de que efetivamente ocorre «arbitrariedade intolerável» na opção normativa de alargar a incidência do referido imposto aos terrenos para construção.

De facto, se é certo que a simples titularidade de terrenos para construção de habitações de valor igual ou superior a €1.000.000,00 não permite, só por si, determinar a concreta e completa situação económico-financeira em que se encontra o sujeito passivo

do imposto – o que, repete-se, não é constitucionalmente exigível -, também não autoriza juízos extrapolativos sobre o tipo de contribuintes atingidos por tal norma de incidência, o ramo de atividade em que atuam e as vicissitudes conjunturais, nomeadamente de mercado, a que poderão estar sujeitos.

Como se referiu, a norma em causa parte da ponderação de concretas situações jurídico-patrimoniais, delimitadas em função do valor patrimonial tributário do imóvel e sua afetação social normal, integrando no seu âmbito subjetivo de aplicação um conjunto indeterminado de contribuintes de acordo com um critério uniforme: a titularidade de terrenos para construção de edifícios para habitação de elevado valor patrimonial tributário. Em relação a nenhum deles é valorada a sua concreta situação económico-financeira (rendimentos ou lucros), a sua natureza (singular ou coletiva), estrutura de organização (empresarial ou não empresarial), concreta forma jurídica assumida (sociedade comercial ou outra) e, muitos menos, os diversos setores de atividade em que eventualmente atuam os comerciantes abrangidos e os riscos específicos inerentes a cada um desses ramos de atividade.

A mera probabilidade estatística de serem atingidos pela norma em questão sociedades comerciais dedicadas à promoção imobiliária, associada à ponderação de variáveis económicas de verificação incerta, como seja o impacto económico do imposto nesse particular ramo de atividade comercial – cujo valor, aliás, não deixará de ser considerado como custo da atividade -, não constitui razão suficientemente sólida para suportar um juízo de inconstitucionalidade da norma em causa, na específica hipótese em apreciação, considerando, além do mais, o carácter negativo do controlo constitucional ditado pelo princípio da igualdade.

Como se salienta no Acórdão n.º 711/2006, em passo transcrito no Acórdão n.º 590/2015, «[a]veriguar (...) da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico, e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação, é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade se apresenta fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo da constitucionalidade, como um princípio negativo (...) - como proibição do arbítrio». 13. De todo o modo,

mesmo que estivesse em causa – e não está – hipótese normativa circunscrita a sociedades comerciais com tal objeto social, não decorre do programa constitucional de igualação tributária, por via dos impostos sobre o património, qualquer exigência de discriminação positiva das empresas, face aos restantes contribuintes sujeitos a esse tipo de impostos. Não há, por isso, qualquer motivo para censurar, no plano constitucional, a opção legal de também as sujeitar ao pagamento do imposto com base na titularidade de terrenos para construção de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1000.000,00, cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação. Como relembra a decisão que mais recentemente abordou o problema, apoiando-se na jurisprudência do Acórdão n.º 590/15 (Decisão Sumária n.º 214/2017), «[a] alteração do Imposto do Selo correspondeu a um dos três pilares – alterações em sede de IRS, de IRC e de Imposto do Selo – do esforço para reforçar a equidade social do sistema fiscal, garantindo que a repartição dos sacrifícios exigidos aos contribuintes em ordem à consecução do equilíbrio orçamental não fosse feita apenas por aqueles que vivem do rendimento do trabalho (cfr. a Proposta de Lei n.º 96/XII). Nesse sentido, e conforme foi anunciado em sede de debate parlamentar, o esforço orçamental deveria incidir sobre todos os tipos de rendimentos, abrangendo com especial ênfase os rendimentos de capital e as propriedades de elevado valor».

Sendo essa a teleologia da norma constante da Verba 28.1, na redação introduzida pela Lei n.º 83-C/2013, ainda no contexto excecional de crise económica determinante do conjunto das descritas alterações legais, não se afigura que a previsão da titularidade de terrenos para construção de edifícios destinados a habitação de valor patrimonial tributário igual ou superior a €1000.000, como facto constitutivo da obrigação tributária em apreço, mereça reprovação constitucional.

Nessa situação jurídica, tal como sucede com a propriedade de casas para habitação de tal valor, há uma razão constitucionalmente válida que justifica a tributação: a titularidade de bens cujo valor patrimonial tributário e afetação social normal são suscetíveis de revelar uma especial capacidade para suportar e participar no esforço de consolidação orçamental que o legislador, no exercício do seu poder de livre conformação, decidiu alargar aos titulares de determinados patrimónios imobiliários, por razões de maior equidade social, a que a Constituição é claramente sensível.

Não cabe ao Tribunal Constitucional equacionar a possibilidade (abstrata) de existirem situações ou hipóteses que, em atenção à natureza do sujeito visado ou ramo de atividade por este desenvolvido, poderiam justificar diferentes soluções tributárias, e, com base nisso, decidir pela inconstitucionalidade da solução adotada pelo legislador, quando, como é o caso, a sua inclusão no âmbito de incidência da norma tributária, a par de todas as outras hipóteses abrangidas, de variável configuração factual, não constitui solução arbitrária ou racionalmente infundada, por assentar em indícios seguros, embora não infalíveis, de especial ou acrescida capacidade contributiva, como ficou demonstrado.(...)».

Em resumo, a circunstância de sociedades comerciais que têm por escopo social a promoção imobiliária serem abrangidas pela incidência ou o impacto económico neste setor de atividade, não são bastantes para alicerçar um juízo de inconstitucionalidade.

De igual modo, a verba do art. 28.1 da TGIS aplica-se a todos sem exceção (geral); trata de forma igual aqueles que se encontram na mesma situação e de forma distinta aqueles que se encontram em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva (uniformidade) e veda discriminações entre contribuintes sem fundamento racional (não arbitrária).

Como também a tributação pela verba 28.1 da TGIS não é manifestamente excessiva, pois como sustenta o Tribunal Constitucional, o legislador: *«...pretendeu, como se viu, alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de elevado valor e, numa perspetiva de promoção da consolidação orçamental, como instrumento de obtenção de mais receita e, correspondentemente, de alívio do esforço que pudesse vir a incidir sobre outras fontes de receita ou sobre a redução da despesa pública, com vista a cumprir as metas de défice público, não sofre dúvida que as verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba nº 28, qualquer que seja o seu montante, são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais que o legislador procurou atingir. Como, enquanto medida fiscal dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos*

detentores de força económica elevada, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade»⁷.

Deste modo, as liquidações de Imposto do Selo não padecem de erro sobre os pressupostos de direito e, como tal, mantêm-se na ordem jurídica.

As questões do reembolso da quantia de Imposto do Selo paga e da condenação no pagamento de juros indemnizatórios são de conhecimento prejudicado.

6. DECISÃO

Nestes termos decide-se julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as consequências legais.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 18 523,40, nos termos do art. 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela Requerente, no montante de € 1224, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 19 de dezembro de 2018

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)

⁷ Acórdão n.º 590/2015, de 11 de novembro de 2015.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 529/2015-T

**Tema: Imposto do selo - Verba 28.1 da TGIS e «terrenos para construção»
Decisão reformada pela decisão arbitral de 19 de dezembro de 2018.**

* Substituída pela Decisão Arbitral de 19 de dezembro de 2018

DECISÃO ARBITRAL

• RELATÓRIO

- A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede em ...- R/C, Lisboa, doravante designada por Requerente, apresentou em 30/07/2015 pedido de pronúncia arbitral.
- O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), designou em 20/10/2015 como árbitro, Francisco Nicolau Domingos.
- No dia 04/11/2015 ficou constituído o tribunal arbitral.
- Cumprindo a estatuição do art. 17.º, n.º 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (RJAT) foi a Requerida, em 09/11/2015 notificada para, querendo, apresentar resposta, solicitar a produção de prova adicional e para remeter o processo administrativo.
- Em 14/12/2015 a Requerida apresentou a sua resposta.
- A Requerente em 15/01/2016 formulou requerimento no qual solicitou a junção dos documentos comprovativos do pagamento da 3.ª prestação da liquidação de Imposto do

Selo objecto destes autos e o comprovativo de pagamento da 3.ª prestação da liquidação de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) do prédio infra indicado.

- O tribunal em 21/03/2016, por despacho, admitiu a junção de tais documentos.
- Em 22/03/2016, o tribunal decidiu dispensar a realização da reunião a que o art. 18.º, n.º 1 do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e na determinação das regras a observar com vista à obtenção, em prazo razoável, de uma pronúncia de mérito sobre as pretensões formuladas, cfr. art. 16.º, al. c) do RJAT, concedeu prazo para que as partes, querendo, apresentassem as alegações finais escritas e designou a data limite para proferir decisão arbitral.
- Por despacho datado 03/05/2016 e com os fundamentos nele descritos o tribunal prorrogou, por 2 meses, o prazo para emitir a decisão arbitral.

- **SANEAMENTO**

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

- **OBJECTO DO LITÍGIO**

A Requerente alega, em primeiro lugar, que a liquidação preteriu formalidades legais, isto é, a falta de autor do acto e a falta de audiência prévia.

Assim, refere que as notas de cobrança não contêm todos os elementos que deviam obrigatoriamente ser notificados ao contribuinte, nos quais se inclui a indicação do autor do acto e, caso este tenha sido praticado no uso de competências delegadas ou subdelegadas, a qualidade em que o autor decidiu, ausência de elementos essenciais estes que justificam a alegação de nulidade da liquidação.

Mais, invoca a preterição de outra formalidade essencial, visto que a Requerente não foi notificada para exercer o seu direito de audição o que, no seu juízo, o art. 60.º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária (LGT) impunha.

Em segundo lugar a Requerente imputa à liquidação controvertida duplicação de colecta, porquanto, o facto tributário que justificou a sujeição de Imposto do Selo e de IMI foi o mesmo, a propriedade em 31 de Dezembro de 2014, do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do ..., concelho de Lisboa, sob o artigo Refere ainda que o período em questão foi exactamente o mesmo para os dois supra referidos impostos, o ano de 2014 – 31 de Dezembro.

Subsequentemente, alega que há erro sobre os pressupostos de direito, porquanto o «terreno para construção» objecto de tributação não se destina exclusivamente à construção de habitação, mas também a comércio e serviços e, como tal, ficaria excluído da incidência da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS).

Em quarto lugar, a Requerente defende que a liquidação aplicou uma norma inconstitucional e que a mesma deve ser desaplicada à situação *sub judice*.

Deste modo, começa por sustentar que as empresas que se dedicam à compra para revenda de «terrenos para construção» ou que se dedicam à construção de edifícios seriam negativamente discriminadas em relação aquelas que não a desenvolvem, visto que, os «terrenos para construção» são matérias-primas em carteira para as empresas que têm tal escopo societário. Argumentos que utiliza para defender que a verba 28.1 da TGIS, na

redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, é inconstitucional, por violação dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade, descritos no art. 266.º, n.º 2, art. 13.º e art. 104.º, n.º 3, todos da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A Requerente vislumbra ainda uma outra inconstitucionalidade na verba 28.1 da TGIS, quando institui uma tributação da titularidade de um terreno destinado a habitação, cujo valor patrimonial tributário (VPT) seja superior a € 1 000 000 e a não tributação da titularidade de outro terreno destinado a fim distinto da habitação, com um VPT idêntico ou mesmo superior, criando uma discriminação sem qualquer fundamento ou espécie. E, como tal, viola o princípio da igualdade tributária e o princípio da capacidade contributiva que deste decorre. Para alicerçar a conclusão alega ainda que há uma absoluta igualdade de circunstâncias, no plano fiscal, entre a posição dos contribuintes que detêm um «terreno para construção» cuja edificação terá uma afectação habitacional e a posição dos contribuintes que detêm um «terreno para construção» cuja edificação terá uma afectação para serviços ou indústria.

Acrescenta ainda que, a incidência da verba 28.1 da TGIS sobre os prédios com efectiva afectação habitacional, onde não inclui os «terrenos para construção» afasta-se dos princípios do reforço da equidade social, da efectiva repartição dos sacrifícios e da igualdade, porquanto, nada justifica que *«...ao proprietário de um prédio com afectação habitacional com o VPT de € 1 000 000 seja cobrado € 10 000 de Imposto do Selo e ao proprietário de um conjunto de imóveis cujo VPT total ascenda a 50 000 000 não seja cobrado rigorosamente nada, pela única razão de que nenhum dos prédios que perfazem aquele VPT total...»* tem, isoladamente, um VPT igual ou superior a € 1 000 000.

Termina, peticionando o pagamento de juros indemnizatórios, em resultado de erro imputável aos serviços no momento da liquidação.

A Requerida, na sua resposta, começa por dizer que, relativamente à falta de autor do acto de liquidação, a Requerente compreendeu o teor da mesma, tendo imputado, designadamente, à liquidação em crise o vício de violação de lei, duplicação de colecta e

um rol de inconstitucionalidades. Razão pela qual, o vício, a existir, devia considerar-se sanado.

Em segundo lugar, quanto à falta de audição prévia, refere que a liquidação não coloca em causa o VPT. Por isso, a seu ver, a liquidação impugnada limita-se a aplicar uma taxa fixa ao VPT fixado após a apresentação de declaração pela Requerente e, como tal, a Requerida estava, à luz do art. 60.º, n.º 2, al. a) da LGT, dispensada *in casu* de conceder o direito de audição à Requerente.

No que tange à duplicação de colecta, sustenta que, não só o imposto subjacente às liquidações não é mesmo, como também revela-se discutível que exista um único facto tributário, porquanto, na sua opinião, o IMI tributa «...a *detenção de um qualquer imóvel per si indistintamente...*» enquanto o Imposto do Selo «...*detém-se sobre a existência de imóveis em atenção à sua afectação e ao seu valor patrimonial tributário acima de um limiar de € 1 000 000,00 enquanto manifestações de capacidade contributiva/riqueza superior de determinados proprietários*».

Em quarto lugar, defende que a liquidação não padece de erro nos pressupostos de direito, visto que o valor patrimonial da parte do prédio que será afecta a habitação é o principal ou preponderante e que no cálculo do VPT foram utilizados diferentes coeficientes de afectação e não única e exclusivamente aquele respeitante à afectação para habitação. Acrescenta, a este propósito, que o Serviço de Finanças de Lisboa ... transmitiu que a liquidação de Imposto do Selo impugnada será corrigida em conformidade com a proporção da afectação habitacional em causa.

Finalmente, no que respeita à questão do desrespeito da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, por discriminação negativa às empresas que exercem uma actividade de compra de terrenos para revenda não se verifica tal inconstitucionalidade, na medida em que as circunstâncias históricas e excepcionais que presidiram à construção de tal norma, associada à circunstância de fazer incidir o imposto, independentemente da natureza do proprietário, usufrutuário ou superficiário, impõem tal conclusão.

No que concerne à segunda questão de inconstitucionalidade formulada pela Requerente, assinala que a tributação de um terreno destinado a habitação, cujo VPT seja superior a € 1 000 000 e a não tributação da titularidade de outro terreno destinado a fim distinto da habitação, com um VPT idêntico ou mesmo superior constitui uma legítima escolha do legislador e que se aplica de forma indistinta a todas hipóteses em que se verifiquem os pressupostos de facto e de direito.

Por outro lado, relativamente ao desrespeito pela verba 28.1 da TGIS dos princípios constitucionais da equidade social, da efectiva repartição dos sacrifícios e da igualdade defende que, neste âmbito, é necessário enquadrá-la no contexto histórico e cronológico em que surgiu, isto é, de evidentes dificuldades das contas públicas e de contenção orçamental. Razão pela qual, o legislador pretendeu, em 2012, com a previsão de tal verba reequilibrar a repartição dos sacrifícios de modo a que estes não incidissem somente em relação àqueles contribuintes que vivem do rendimento do seu trabalho.

Termina sustentando que a liquidação em crise não provém de qualquer erro dos serviços mas decorre da aplicação da lei, pelo que, no seu juízo, não há qualquer erro imputável aos serviços.

Nesta sequência, pede a Requerente que:

- i) Seja reconhecida a nulidade da liquidação na medida em que as notas de cobrança não contêm todos os elementos essenciais que deviam obrigatoriamente ser notificados ao contribuinte;
- j) Seja anulada a liquidação, em virtude da falta de audição prévia constituir uma preterição de formalidade essencial;
- k) Seja anulada a liquidação objecto destes autos, em resultado da duplicação de colecta;

- l) Seja anulada a liquidação, por erro nos pressupostos de direito;
- m) Seja declarada a ilegalidade do acto tributário de liquidação de Imposto do Selo *sub judice*, porque assente em normas inconstitucionais, sendo o mesmo anulado;
- n) Seja desaplicada, no caso concreto, a verba 28.1 da TGIS, por manifesta inconstitucionalidade, em virtude da violação do princípio constitucional da igualdade;
- o) Seja a AT condenada a reembolsar a Requerente do valor do Imposto do Selo pago;
- p) Seja a AT condenada no pagamento, à aqui Requerente, de juros indemnizatórios, à taxa legal, até reembolso integral da quantia devida e calculados sobre o imposto pago.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. Factos que se consideram provados

4.1.1. A Requerente é proprietária do prédio inscrito na matriz predial urbana sob o artigo..., freguesia do ..., Lisboa, inscrito como «*terreno para construção*».

4.1.2. Tal prédio tinha um valor patrimonial tributário (VPT) de € 1 852 340,00 em 31 de Dezembro de 2014.

4.1.3. A Requerente dedica-se à compra de prédios para construção e revenda.

4.1.4. A Requerente foi notificada da liquidação de Imposto do Selo do imóvel descrito em 4.1.1., relativa ao ano de 2014, no valor total de € 18 523,40.

4.1.5. A AT notificou a Requerente para pagar tal montante da seguinte forma: i) 1.^a prestação no valor de € 6174,48; 2.^a prestação no valor de € 6174,46 e 3.^a prestação no valor de € 6174,46.

4.1.6. A Requerente procedeu ao pagamento da 1.^a e 2.^a prestação no dia 02/07/2015 e da 3.^a no dia 04/11/2015.

4.1.7. A AT liquidou IMI sobre tal imóvel, relativamente ao ano de 2014, no montante de € 5 557,02.

4.1.8. O prédio descrito em 4.1.1. corresponde ao lote ... do alvará de loteamento n.º .../2005, emitido pela Câmara Municipal de Lisboa.

4.1.9. Em tal alvará constam as seguintes especificações: área de implantação do lote – 1988 m²; área de construção – 5188 m² (sendo 3900 m² para habitação, 784 m² para comércio e 504 m² para serviços).

4.2. Factos que não se consideram provados

4.2.1. Que a liquidação foi corrigida com vista a considerar na incidência apenas a proporção da afectação habitacional do prédio em causa.

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

4.3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

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

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

A Requerida não juntou aos autos documento com a liquidação de Imposto do Selo corrigida.

5. MATÉRIA DE DIREITO

Em primeiro lugar, a Requerente imputa à liquidação a preterição de formalidades legais, a falta de autor do acto e a falta de audição prévia. Vejamos se com razão.

5.5. Falta de autor do acto

Sustenta a doutrina quanto aos requisitos da decisão do procedimento tributário que: *«A decisão do procedimento tributário, sendo um acto definidor da posição da administração tributária perante os particulares, deve obedecer aos requisitos gerais dos actos administrativos, enunciados no art. 123.º do CPA. (...) Nos termos do n.º 2 deste art. 123.º, todas estas menções devem ser enunciadas de forma clara, precisa e completa, de modo a poderem determinar-se inequivocamente o sentido e alcance do acto e os seus efeitos jurídicos. A não observância do preceituado nestas disposições é susceptível de conduzir à anulação do acto por vício de forma. No entanto, deverá ter-se em conta que os vícios poderão considerar-se sanados quando se demonstrar que, apesar da imprecisão ou omissão ou irregularidade do conteúdo do acto, foi atingido o objectivo que se visava atingir com a imposição deste conteúdo, designadamente que o seu destinatário se apercebeu correctamente do seu exacto alcance»*, DIOGO LEITE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – anotada e comentada*, 4.ª edição, Encontro da escrita editora, 2012, pág. 674.

Ora, no caso concreto, se é verdade que não há indicação do autor do acto na liquidação, também não deixa de ser verdade que a Requerente compreendeu o seu exacto

alcance apesar de tal omissão. Tanto assim o é que o presente pedido de pronúncia arbitral contém 110 artigos, nos quais a Requerente alega, nomeadamente, a nulidade da liquidação, peticiona a sua anulação e invoca a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS. Razão pela qual, tal vício considera-se sanado.

5.6. Falta de audição prévia

Em segundo lugar, imputa ao acto em crise a falta de audição prévia, porquanto, no seu juízo, devia a AT ter-lhe permitido pronunciar-se antes da liquidação.

O art. 60.º, n.º 1, al. a) da LGT dispõe que: «*A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audição antes da liquidação; ...*». Mais, o art. 60.º, n.º 2, al. a) do mesmo diploma dispõe que: «*É dispensada a audição: a) No caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte...*».

No caso em apreço, a liquidação colocada em crise com o pedido de pronúncia arbitral alicerça-se na verba 28.1 da TGIS que visa tributar a propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios com afectação habitacional e com um VPT igual ou superior a € 1 000 000. Deste modo, o valor tributável é precisamente o VPT. Ora, esse VPT foi apurado nos termos do CIMI e a partir da iniciativa da Requerente, com a apresentação da declaração para o efeito, a modelo 1 de IMI. Nesta linha, após a apresentação da aludida declaração não ficou a Requerente inibida de participar na avaliação do prédio, através de um pedido de 2.ª avaliação ou mediante impugnação do acto de fixação do VPT. Consequentemente, se a liquidação aplica uma taxa fixa sobre um VPT resultante da declaração da Requerente e com a sua participação, considera-se que a

AT goza, nesta hipótese, do direito de dispensa de audição prévia⁸, cfr. art. 60.º, n.º 2, al. a) da LGT.

5.7. Duplicação de colecta

A Requerente sustenta neste âmbito que, a liquidação de Imposto do Selo objecto destes autos configura uma duplicação de colecta, visto que esse Imposto do Selo tem a mesma natureza do IMI, incide sobre o mesmo prédio, incide sobre o mesmo VPT, incide sobre o mesmo facto, respeita ao mesmo período, sendo o titular do direito de propriedade o mesmo e encontrando-se pago o valor da liquidação de IMI, só poderá existir duplicação de colecta.

O art. 205.º, n.º 1 do CPPT dispõe que: «*Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo*».

A doutrina sustenta quanto à finalidade da duplicação de colecta que o objectivo «...*é impedir que seja repetida a cobrança de um mesmo tributo*»⁹ e que «*A duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais que do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta. No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, ...*»¹⁰.

Assim, a duplicação de colecta exige o preenchimento cumulativo dos seguintes requisitos: i) que esteja pago o tributo; ii) que se exija da mesma ou de diferente pessoa um outro tributo ou outro tributo de igual natureza e iii) que tal tributo se refira ao mesmo período de tempo.

⁸Neste sentido, veja-se a decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 42/2013-T, de 18/10/2013, em que desempenhou a função de árbitro o Dr. NUNO AZEVEDO NEVES.

Instituto distinto da duplicação de colecta é a dupla tributação, que se verifica quando dois tributos incidem sobre o mesmo facto tributário, podendo em algumas hipóteses não existir uma dupla cobrança do mesmo tributo. Mais concretamente, se o legislador pretendeu que o mesmo facto tributário constituísse a base de incidência para mais do que um imposto¹¹.

No caso concreto, verificamos que sobre o prédio da Requerente, classificado como «*terreno para construção*», foram liquidados dois impostos, o IMI e o Imposto do Selo – verba 28.1 e que o IMI e o Imposto do Selo já se encontram pagos.

Vejamos então se a realidade fáctica que está subjacente às liquidações de IMI e de Imposto do Selo – verba 28.1 é a mesma.

O IMI constitui um imposto que «...*incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português...*». Já no que concerne à verba 28.1 da TGIS, o legislador pretendeu introduzir uma tributação para a riqueza manifestada na titularidade do direito de propriedade, usufruto ou superfície dos prédios urbanos habitacionais e os terrenos para construção de mais elevado valor.

Com efeito, a finalidade legislativa da verba 28 da TGIS, introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, ficou assim evidenciada na jurisprudência: «...*do seu “espírito”, apreensível na exposição de motivos da proposta de lei que está na origem da Lei n.º 55-A/2012 (...) nada mais decorre senão a preocupação de angariar novas receitas fiscais, sobre fontes de riqueza “mais poupadas” no passado à voragem do Fisco que os rendimentos do trabalho, em particular os rendimentos de capitais, mais-valias mobiliárias e a propriedade...*», acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo 048/14, de 09/04/2014, no qual assumiu a função de relatora a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA.

⁹ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – anotado e comentado, II volume, 5.ª edição, 2007, pág. 394.

¹⁰ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento..., ob. cit., pág. 394.

¹¹ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento..., ob. cit., pág. 396.

Ora, se assim o é, verifica-se que o legislador manifestou a intenção de aplicar duas normas de incidência ao mesmo facto tributário.

Pelo que, entende o tribunal que não existe uma duplicação de colecta, mas no limite uma dupla tributação, em resultado de existirem normas de incidência, de diferentes impostos, que se aplicam ao mesmo facto tributário, por expressa vontade do legislador.

5.8. Erro sobre os pressupostos de direito

Em quarto lugar, urge traçar a cronologia de vida da verba 28.1 da TGIS. Na verdade, em 2012, através da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro decidiu o legislador aditar um facto sujeito a Imposto do Selo, tendo em vista tributar os prédios de elevado valor patrimonial e com o objectivo de aumentar a receita do Estado em contexto de absoluta recessão económica.

Para tanto a redacção inicial da verba descrita foi a seguinte:

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

28.1 – Por prédio com afectação habitacional...».

Deste modo, ficaram sujeitos a Imposto do Selo, os prédios que: i) fossem urbanos e ii) detivessem um valor patrimonial tributário superior a € 1 000 000.

Acontece que, ainda na vigência de tal redacção, a interpretação promovida pela AT indicava que ficavam sujeitos a tal tributação os prédios construídos e já afectos a habitação, como também os terrenos já classificados como para construção em zonas nas quais o tipo de construção previsto é a habitação.

Sucedede que esta interpretação foi reiterada e sistematicamente afastada pela jurisprudência estadual e arbitral, como são disso exemplo, os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo proferidos no processo 1870/13, de 09/04/2014, no qual assumiu a função de relator a Conselheira ISABEL MARQUES DA SILVA, o processo 46/14, de 14/05/2014, no qual assumiu a função de relator o Conselheiro ASCENSÃO LOPES e o processo 0272/2014, de 23/04/2014, no qual assumiu a função de relator o Conselheiro PEDRO DELGADO.

A verdade é que o legislador, através da Lei do Orçamento do Estado de 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), alterou a redacção da verba de Imposto do Selo em análise, ampliando a incidência no sentido de incluir expressamente os «terrenos para construção» onde esteja prevista ou aprovada a construção para a habitação, sempre na condição de que aqueles tenham um VPT superior a € 1 000 000. Por isso, hoje, os «terrenos para construção» cuja edificação autorizada ou prevista seja a habitação encontram-se sujeitos à tributação prevista na verba 28.1 da TGIS¹², exigindo a norma de incidência que se prove que o direito à construção já se encontra determinado por actuação de entidade pública, visto que tal direito apenas se constitui quando essa entidade autoriza o proprietário a construir ou a lotear¹³.

Em resumo, a incidência de Imposto do Selo sobre os «terrenos para construção», exige, não só a mera propriedade, como também a emissão de título administrativo que autorize, nomeadamente, tal proprietário a construir ou a lotear.

No caso concreto, a Requerente advoga que a liquidação é ilegal, visto que, o seu prédio se destina, não só à construção da habitação, como também a comércio e serviços. A este propósito, a Requerida afirma que o Serviço de Finanças – Lisboa..., já informou a Direcção de Serviços de Consultadoria e Contencioso que a liquidação será corrigida, tendo em consideração a proporção da afectação habitacional em causa. A verdade é que, se tal sucedeu, não foi dada notícia nos presentes autos.

¹² Neste sentido v. decisão arbitral n.º 507/2 015-T, de 17/03/2016 e na qual assumiu as funções de presidente o Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA.

¹³ Neste sentido, v. a decisão arbitral n.º 467/2015-T, 04/02/2016 e na qual assumiu funções de presidente a Conselheira FERNANDA MAÇÃS.

Ainda assim, a verba determina que o imposto incide sobre «...o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI...» e sobre tal matéria deve incidir a taxa de 1% «...por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI...», contudo mesmo quando a construção autorizada ou prevista para o terreno não seja exclusivamente a habitação é o VPT, o único que existe previamente à edificação. Isto é, ainda que a construção autorizada ou prevista para o terreno seja em fracções susceptíveis de utilização independente, que são consideradas autonomamente para efeitos de IMI, como dispõe o art. 12.º, n.º 3 do CIMI e o VPT do terreno compute o valor das edificações autorizadas ou previstas, é o VPT que a norma de incidência demarca que seja utilizado para determinar o âmbito do imposto.

Razão pela qual, a verba 28.1 da TGIS determina que o que se deve ter em consideração, no âmbito da incidência do imposto é o VPT do terreno. Razão pela qual, também aqui não procede a alegação da Requerente no sentido de que há violação de lei, o que se declara.

Em bom rigor, também não há que deduzir a percentagem de matéria tributável correspondente aos m² de construção da edificação não destinadas a habitação, visto que, o VPT é o único pressuposto que a verba 28.1 da TGIS manda atender e o único que existe previamente à edificação. Com efeito, o art. 67.º, n.º 2 do Código do Imposto do Selo impõe que se atenda às normas previstas no CIMI, e em tal diploma, o art.º 7.º n.º 2 determina que a matéria tributável corresponde ao seu VPT, não permitindo atribuir relevância a valores parcelares do prédio, ainda que economicamente independentes. Em suma, a incidência é sobre o VPT em tal imposto e por, maioria de razão, também o é em sede de liquidação da verba 28.1 da TGIS.

5.5. Questão do desrespeito da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, no segmento relativo a «terrenos para construção», por discriminação fiscal negativa às empresas que se dedicam à compra de terrenos para construção e revenda

Neste âmbito há, em primeiro lugar, que apurar se existe incompatibilidade da verba 28.1 da TGIS com o princípio constitucional da igualdade, no segmento relativo a «terrenos para construção», por discriminação negativa às empresas que exercem habitualmente a actividade de compra e venda de terrenos para construção e revenda.

A este respeito sustenta a Requerente que a actividade económica das empresas que se dedicam à construção de edifícios para habitação e/ou compra e venda de terrenos daquele tipo estaria a ser prejudicada sem qualquer fundamento, quando comparadas com a de outras empresas que possuam em carteira «terrenos para construção» de edifícios destinados a comércio, serviços ou indústria. Na sua visão, a tributação da verba 28.1 da TGIS de prédios urbanos habitacionais e de «terrenos para construção» cuja edificação seja a habitação de valor igual ou superior a € 1 000 000, mesmo quando não seja uma manifestação de luxo dos seus proprietários, mas um desenvolvimento da sua actividade social seria inconstitucional, por violação do princípio da igualdade,

Adiantamos já, com razão¹⁴. Na verdade, as empresas com este escopo social necessitam inexoravelmente de adquirir os «terrenos para construção» para realizarem a sua finalidade social, pelo que, não é possível sustentar que revelem uma adicional capacidade contributiva. Mais, a tributação não tem conexão com o rendimento real da actividade comercial destas empresas e mantém-se mesmo naqueles exercícios em que existem prejuízos, acentuando-se a sua intensidade. Deste modo, não encontramos razões para impor esta tributação adicional às empresas que se dedicam à compra e venda de terrenos para construção e revenda.

Nesta linha, não se encontram fundamentos para diferenciar as empresas que se dedicam à venda de terrenos para construção de edifícios habitacionais e as que os vendem para outras finalidades. Consequentemente, a verba 28.1 da TGIS corporiza uma discriminação negativa infundada das empresas que se dedicam à compra e venda de

¹⁴ Seguiremos de perto a fundamentação constante na decisão arbitral n.º 507/2015-T, de 17/03/2016 e na qual assumiu as funções de presidente o Conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA.

terrenos para construção e revenda, violadora do princípio da igualdade e, como tal, materialmente inconstitucional.

Consequentemente, a verba 28.1 da TGIS na redacção à data do facto tributário é materialmente inconstitucional, porquanto sujeita à tributação em Imposto do Selo a propriedade dos «terrenos para construção» cujo VPT seja superior a € 1 000 000, na medida em que se aplica a hipóteses em que os «terrenos para construção» pertencem a empresas que se dedicam à compra e venda de terrenos para construção e revenda.

Assim, a liquidação objecto do presente pedido padece do vício de violação de lei, por manifestar erro nos pressupostos de direito ao aplicar uma norma materialmente inconstitucional, o que alicerça a sua anulação.

5.6. Reembolso de Imposto do Selo pago e juros indemnizatórios

A Requerente solicita o reembolso da quantia de € 18 523,40 respeitante à liquidação de Imposto do Selo de 2014 e o pagamento de juros indemnizatórios.

A este propósito, o art. 100.º da Lei Geral Tributária, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT, prevê que: «*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*». Isto é, a anulação judicial do acto implica a destruição dos seus efeitos *ex tunc*, ou seja, tudo se deve passar como se este não tivesse sido praticado.

Ora, a reconstituição da situação hipotética actual alicerça a obrigação de reembolso do imposto que foi pago. Razão pela qual, no caso concreto, perante a ilegalidade da liquidação há indiscutivelmente lugar a reembolso do montante de imposto pago pela Requerente.

Mas é legítimo formular a seguinte questão: e o sujeito passivo terá direito aos juros indemnizatórios?

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

E o pagamento de juros indemnizatórios pode ser determinado em processo arbitral tributário como o art. 24.º, n.º 5 do RJAT admite, desde que, naturalmente, se verifiquem os requisitos supra descritos.

Mas existirá um erro imputável aos serviços da AT quando o único vício que se vislumbra consiste na aplicação de norma inconstitucional?

À questão responde a jurisprudência¹⁵, de modo uniforme e reiterado, que: *«... a menos que esteja em causa o desrespeito por normas constitucionais directamente aplicáveis e vinculativas, como as que se referem a direitos, liberdades e garantias (cfr. art. 18.º, n.º 1, da CRP, a AT não pode recusar-se a aplicar a norma com fundamento em inconstitucionalidade (Com interesse sobre a questão, vejam-se os pareceres do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República referidos na Colectânea dos Pareceres da Procuradoria-Geral da República, volume V, pontos 10, 3, 3.2 – respectivamente, com as epígrafes «Fiscalização da constitucionalidade», «Fiscalização sucessiva» e «(In)aplicação de norma inconstitucional (poderes e deveres da Administração Pública)» –, cuja doutrina seguimos.). É que a Administração em geral está sujeita ao princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente e a AT está-lo também por força do disposto*

¹⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0470/14, de 21/01/2015, em que foi relator o conselheiro ARAGÃO SEIA, acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 0704/14, de 11/05/2016, em que foi relator o Conselheiro ASCENSÃO LOPES e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no âmbito do processo n.º 01529/14, de 04/03/2015, em que foi relator o Conselheiro CASIMIRO GONÇALVES.

no art. 55.º da LGT. A nosso ver, a AT deverá aguardar a declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, a emitir pelo Tribunal Constitucional (TC), nos termos do art. 281.º da CRP.

É que, como diz VIEIRA DE ANDRADE, «Este conflito [entre a constitucionalidade e o princípio da legalidade] não pode resolver-se através da prevalência automática do direito constitucional sobre o direito legal. Não é disso que se trata, porque o que está em causa é não a constitucionalidade da lei, mas o juízo que sobre essa constitucionalidade possam fazer os órgãos administrativos. Por um lado, a Administração não é um órgão de fiscalização da constitucionalidade; por outro lado, a submissão da Administração à lei não visa apenas a protecção dos direitos dos particulares, mas também a defesa e prossecução de interesses públicos [...]. A concessão ao poder administrativo de ilimitados poderes para controlo da inconstitucionalidade das leis a aplicar levaria a uma anarquia administrativa, inverteria a relação Lei-Administração e atentaria frontalmente contra o princípio da divisão dos poderes, tal como está consagrado na nossa Constituição» (Direito Constitucional, Almedina, 1977, pág. 270.).

No mesmo sentido, JOÃO CAUPERS afirma que «a Administração não tem, em princípio, competência para decidir a não aplicação de normas cuja constitucionalidade lhe ofereça dúvidas, contrariamente aos tribunais, a quem incumbe a fiscalização difusa e concreta da conformidade constitucional, demonstram-no as diferenças entre os artigos 207º [hoje, 204.º] e 266º, nº 2, da Constituição. Enquanto o primeiro impede os tribunais de aplicar normas inconstitucionais, o segundo estipula a subordinação dos órgãos e agentes administrativos à Constituição e à lei.

Afigura-se claro que a diferença essencial entre os dois preceitos decorre exactamente da circunstância de se não ter pretendido cometer à Administração a tarefa da fiscalização da constitucionalidade das leis. O desempenho de tal função, por parte daquela tem de ser visto como excepcional» (Os Direitos Fundamentais dos Trabalhadores e a Constituição, Almedina, 1985, pág. 157.).

Concluimos, assim, que no Direito Constitucional Português não existe a possibilidade de a Administração se recusar a obedecer a uma norma que considera inconstitucional, substituindo-se aos órgãos de fiscalização da constitucionalidade, a menos que esteja em causa a violação de direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados, o que não é manifestamente o caso quando está em causa a aplicação de norma eventualmente violadora do princípio da não retroactividade da lei fiscal...».

Consequentemente, quando uma liquidação seja anulada por vício com fonte em aplicação de norma inconstitucional, não se verifica qualquer erro imputável aos serviços da AT e, como tal, indefere-se o pedido de juros indemnizatórios.

6. DECISÃO

Nestes termos decide-se:

- i) julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral relativamente à anulação da liquidação em crise;
- ii) julgar procedente o pedido de reembolso da quantia de € 18 523,40, condenando-se a AT ao seu integral reembolso;
- iii) julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios e, em consequência, absolver-se a AT de tal pedido.

Determina-se ainda a comunicação à Senhora Procuradora-Geral da República, para os fins descritos no art. 280.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 18 523,40, nos termos do art. 97.º - A do CPPT, aplicável por força do disposto no art. 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do art. 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela Requerida, no montante de € 1224, cfr. art. 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 29 de Junho de 2016

O árbitro,

(Francisco Nicolau Domingos)