

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 53/2013-T

Tema: IS - Terrenos para construção - Verba 28.º da TGIS

Processo n.º 53/2013-T

Os árbitros Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr.ª Conceição Pinto Rosa e Dr. Alberto Amorim Pereira, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 24-5-2013, acordam no seguinte:

1. Relatório

A – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("A"); B – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("B"); C – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("C"); D – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("D"); E – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("E"); F – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("F"); G – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("G"); H – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("H"); I – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("I"); e J – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA, S.A., NIF ... ("I"), todas com sede na ..., (doravante conjuntamente designadas "Requerentes") vêm, nos termos do art. 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (doravante "RJAT"), requerer a constituição de tribunal arbitral colectivo.

As Requerentes pedem pronúncia com vista à declaração da ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo ("IS") emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira ("ATA"), no valor total de € 176.366,73 ("Liquidações Contestadas", que constam dos documentos n.ºs 1 a 12 juntos com o pedido de pronúncia arbitral.

As Requerentes pedem ainda a condenação da ATA no reembolso às Requerentes das quantias indevidamente pagas relativamente a essas liquidações e aos juros de mora e

custas cobrados no âmbito dos processos de execução fiscal instaurados para cobrança dos mesmos, no valor total de € 151,67, acrescidos dos juros indemnizatórios devidos relativamente a esses pagamentos.

As Requerentes entendem, em suma, que

- (a) A consideração dos terrenos para construção como "prédios com afectação habitacional", para efeitos do disposto na verba 28 da TGIS é ilegal, por violação do disposto nos artigos 6.º, 41.º e 45.º do Código do IMI;
- (b) A tributação sobre o património imobiliário introduzida pela Lei n.º 55-A/2012, designadamente pela verba 28 da TGIS, conduz a desigualdades flagrantes entre os cidadãos que não encontram justificação material para o efeito. Desta forma, a verba 28 da TGIS viola, de forma grosseira, o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, designadamente no que respeita à sua vertente de igualdade proporcional;
- (c) A referida tributação sobre o património imobiliário viola ainda, no que respeita ao ano de 2012, o princípio da proporcionalidade consagrado na Lei Fundamental, na medida em que a taxa aplicável ao ano de 2012 poderá ascender a 1,8%, sendo a taxa aplicável aos demais anos de apenas 1%.
- (d) Por fim, verifica-se que a cobrança da receita decorrente da tributação prevista na verba 28 da TGIS não foi autorizada pela Lei do Orçamento do Estado (LOE) para 2012, nem por qualquer das suas alterações. Nestes termos, a verba 28 da TGIS viola o princípio da tipicidade qualitativa, constitucionalmente consagrado e admitido pela mais relevante doutrina.
- (e) Ainda que se pudesse admitir que o princípio da tipicidade qualitativa não se encontra ferido no presente caso, por se considerar que o IS foi previsto na LOE para 2012, sempre teria que se considerar que a receita prevista na verba 28 da TGIS não foi objecto de correcta inscrição orçamental, porquanto encontrando-se o IS inscrito enquanto imposto indirecto, a tributação prevista na verba 28 da TGIS constitui, necessariamente, um imposto directo. Em qualquer destes casos, a verba 28 da TGIS viola o disposto no artigo 42.º, n.º 3 da LOE 2012.
- (f) Nestes termos, vêm as Requerentes solicitar a anulação das Liquidações Contestadas, por ilegais e por terem sido emitidas nos termos da Lei 55-A/2012 e

de verba 28 da TCIS, que deverão ser julgadas inconstitucionais, com todas as consequências legais, nomeadamente o reembolso às Requerentes do pagamento indevido das referidas liquidações, no valor de € 176.366,73, bem como dos juros de mora liquidados e respectivas custas, no valor global de € 176.518,40, bem como dos juros indemnizatórios devidos pelo pagamento indevido desses montantes, nos termos do artigo 43.º da LGT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (ATA) respondeu, suscitando as exceções de ilegalidade de coligação e de ilegalidade de cumulação de pedidos e da impropriedade do processo arbitral para apreciar o pedido de condenação no reembolso das importâncias indevidamente pagas e correspondentes juros indemnizatórios.

A ATA defendeu ainda que, caso assim não se entenda, deve o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações controvertidas ser julgado improcedente, com a sua absolvição do pedido.

As Requerentes responderam por escrito às exceções, defendendo que elas improcedem e que, em caso de se decidir pela procedência, devem ser notificadas para efeitos do artigo 12.º, n.ºs 3 e 4 ou no artigo 47.º, n.ºs 45 e 6, do CPTA, por aplicação do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Na reunião prevista no artigo 18.º do RJAT acordou-se em serem produzidas alegações escritas.

As Requerentes apresentam alegações em que concluíram da seguinte forma:

A. Tendo em conta que a procedência dos pedidos formulados pelas Requerentes depende essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito está respeitado o disposto no artigo 3.º do RJAT não sendo por isso de proceder a exceção invocada pela Requerida.

B. As Liquidações Contestadas foram emitidas nos termos do disposto na verba 28 da TGIS – aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro ("Lei 55-A/2012") -, conjugada com o disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea f), i) da referida Lei 55-A/2012.

C. De acordo como disposto na verba 28 da TGIS, fica sujeita a IS a propriedade de prédios com afectação habitacional com VPT igual ou superior a E 1.000.000.

D. É ilegal o entendimento de acordo com o qual os terrenos para construção se enquadram no conceito de "prédio com afectação habitacional", previsto na verba 28.1 da TGIS, por violação inter alia do disposto na referida verba em conjugação com os artigos 6.º, 41.º e 45.º do Código do IMI.

E. Acresce que, no caso de terrenos para construção cuja construção prevista ou autorizada nem sequer se destina exclusivamente a habitação, tal ilegalidade é por demais evidente;

F. No mesmo sentido se pronunciou este tribunal em decisão arbitral proferida no âmbito do processo n.º 49/2013, cujos factos em debate em tudo se assemelhavam aos aqui em análise, e onde e possível ler:

Referindo-se, pois, a norma de incidência do imposto do selo a prédios urbanos com "afectação habitacional": sem que seja estabelecido qualquer conceito específico para o efeito, não pode dela extrair-se que na mesma se contenha uma potencialidade futura, inerente a um distinto prédio que porventura venha a ser edificado no terreno.

Nestes termos, resultando do art. 6.º, do CIMI uma clara distinção entre prédios urbanos "habitacionais" e "terrenos para construção" não podem estes ser considerados, para eleitos de incidência do imposto do selo, coma "prédios com afectação habitacional".

G. Resulta assim clara a ilegalidade das Liquidações Contestadas.

H. Ainda que assim não fosse, no que não se concede e só por cautela de patrocínio se equaciona, sempre se diria que as Liquidações Contestadas violam ainda o princípio da igualdade e da proporcionalidade, constitucionalmente consagrados.

I. Com efeito, a tributação sobre o património imobiliário introduzida pela Lei 55-A/2012, designadamente pela verba 28 da TGIS, conduz a desigualdades flagrantes entre os cidadãos que não encontram justificação material para o efeito.

J. Desta forma, a verba 28 da TGIS viola, de forma grosseira, o princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado, designadamente no que respeita à sua vertente de igualdade proporcional.

K. A referida tributação sobre o património imobiliário viola ainda, no que respeita ao ano de 2012, o princípio da proporcionalidade consagrado na Lei Fundamental, na medida em que, grosso modo, a taxa aplicável ao ano de 2012 poderá ascender a 1,8%, sendo a taxa aplicável aos demais anos de apenas 1%.

L. Por fim, verifica-se que a cobrança da receita decorrente da tributação prevista na verba 28 da TCIS não foi autorizada pela LOE para 2012, nem por qualquer das suas alterações.

M. Nestes termos, a verba 28 da TGIS viola o princípio da tipicidade qualitativa, constitucional e legalmente consagrado (cf. art.º 42. n.º 3 da LOE e art.º 105 da CRP) e admitido pela mais relevante doutrina.

N. Ainda que se pudesse admitir que o princípio da tipicidade qualitativa não se encontra ferido no presente caso – no que não se concede e por mero dever de patrocínio se admite –, por se considerar que o IS foi previsto na LOE para 2012, sempre teria que se considerar que a receita prevista na verba 28 da TGIS não foi objecto de correcta inscrição orçamentai, porquanto encontrando-se o IS inscrito enquanto imposto indirecto, a tributação prevista na verba 28 da TGIS constitui, necessariamente, um imposto directo. Em qualquer destes casos, a verba 28 da TGIS viola o disposto no artigo 42º, n.º 3 da LOE 2012.

O. Assim, devem ser anuladas as liquidações de Imposto do Selo em crise por serem as mesmas ilegais e inconstitucionais.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve o pedido de pronúncia apresentado pelas Requerentes ser considerado inteiramente procedente, por provado, devendo em consequência, ser:

(i) Anuladas as liquidações de Imposto. do Selo relativas ao ano de •2012, em crise nos presentes autos;

(ii) *Condenada a AT na devolução às Requerentes dos montantes por estas indevidamente pagos bem como dos juros de mora liquidados e respetivas custas, no montante total de € 176.366,73); e*

(iii) *Condenada a AT no pagamento à Requerentes dos juros indemnizatórios devidos pelo pagamento indevido desses montantes, nos termos do artigo 43.º da LGT.*

A Autoridade Tributária e Aduaneira também apresentou alegações, sem apresentar conclusões, dizendo, a terminar, que *«perante todos estes elementos, somos forçados a concluir, em resposta às questões atinentes nos autos, que as liquidações em apreço estão de acordo com as disposições legais, pelo que se deverão manter, concluindo-se assim pela improcedência do pedido, absolvendo-se a Requerida do demandado, com todas as legais consequências.*

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos que se consideram provados

- a) As Requerentes A, B, C, D e E são comproprietárias do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia de ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 1.051.956,79 nas proporções de 1425/1000, 2206/10000, 2016/10000, 3580/10000 e 773/10000 (documentos n.ºs 1, 2, 3, 4, 5 e 13 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- b) A Requerente F é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor

patrimonial tributário de € 4.655.830,00 (documentos n.ºs 6 e 14 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- c) A Requerente G é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 4.656.640,00 (documentos n.ºs 7 e 15 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- d) A Requerente H é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 4.666.090,00 (documentos n.ºs 8 e 16 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- e) A Requerente I é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 4.666.090,00 (documentos n.ºs 9 e 17 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- f) A Requerente J é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 6.261.290,00 (documentos n.ºs 10 e 18 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- g) A Requerente J é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 5.723.070,00 (documentos n.ºs 11 e 19 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- h) A Requerente J é proprietária do prédio urbano com o artigo matricial U-... da Freguesia do ..., que é um terreno para construção e tem o valor patrimonial tributário de € 3.592.480,00 (documentos n.ºs 12 e 20 juntos

com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- i) A Requerente A foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 749,52, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 30-1-2013 (documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- j) A Requerente B foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 1.160,31, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 30-1-2013 (documento n.º 2, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- k) A Requerente C foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 1.060,37, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 30-1-2013 (documento n.º 3, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) A Requerente D foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 1.883,00, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 30-1-2013 (documento n.º 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) A Requerente E foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 406,58, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 30-1-2013

- (documento n.º 5, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- n) A Requerente F foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 23.279,15, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 26-2-2013 (documento n.º 6, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- o) A Requerente G foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 23.282,70, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 26-2-2013 (documento n.º 7, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- p) A Requerente H foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 23.330,45, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 26-2-2013 (documento n.º 8, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- q) A Requerente I foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 23.330,45, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 26-2-2013 (documento n.º 9, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- r) A Requerente J foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 31.306,45, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 1-3-2013

- (documento n.º 10, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- s) A Requerente J foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 28.615,35, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 1-3-2013 (documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- t) A Requerente J foi notificada da liquidação n.º 2012 ..., de 7-11-2012, efectuada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) a f) da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, da quantia de € 17.962,40, com data limite de pagamento de 20-12-2012, tendo efectuado o pagamento em 1-3-2013 (documento n.º 11, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- u) A anterior proprietária do terreno pertencente em compropriedade à A, à B, à C, à D e à E era a sociedade K, Lda. ("K"), que, em 2-9-2004, na sequência da aquisição, apresentou uma declaração Modelo 1 do IMI para actualização da inscrição matricial do prédio (Documento n.º 21 , junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- v) Não existia em 2-9-2004 nem existe actualmente qualquer projecto de construção relativamente ao terreno referido na alínea anterior;
- w) A K declarou, na declaração Modelo 1 do IMI apresentada relativamente ao terreno indicado na alínea u), uma "área de implantação", uma "área bruta de construção" e uma "área bruta dependente" do prédio a construir de 1 m² (por impossibilidade prática de declarar 0 m², como explicou em requerimento apresentado à ATA em 2-2-2004 (documento n.º 22, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido).
- x) Em 3-12-2004, a Divisão de Urbanismo da Câmara Municipal de ... emitiu a informação que consta do anexo ao documento n.º 22, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que

se refere, relativamente ao terreno actualmente pertencente em compropriedade à A, à B, à C, à D e à E, em resposta a um pedido de certificação de capacidade construtiva, o seguinte:

1. O terreno em questão classifica-se em sede de PDM, como espaço de desenvolvimento singular e espaço canal, sendo por conseguinte aplicáveis os artigos 44.º (2.7.) e 53.º do Regulamento daquele Plano.

2. Nessa conformidade e na ausência de qualquer proposta apenas se nos afigura possível a referência ao articulado mencionado, não sendo assim de emitir a certidão requerida."

- y) Relativamente ao terreno referido na alínea anterior, em 18-1-2006, a K apresentou ainda, junto do Serviço de Finanças de ..., uma nova declaração emitida pela Câmara Municipal de ... em 11-1-2006, comprovativa da viabilidade construtiva do terreno para construção para efeitos de avaliação em sede de IMI, em que se refere a área máxima de implantação de 619,50 m² e a área máxima de construção de 1.856,50 m², não se fazendo qualquer referência à afectação permitida para efeitos de construção no terreno (documento n.º 23, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- z) Os terrenos a que correspondem as liquidações juntas como documentos n.ºs 6 a 12 e os artigos matriciais n.º ..., ..., ..., ..., ..., ... e ..., todos da freguesia do ... (e aos quais correspondiam, anteriormente, os artigos matriciais n.ºs ..., ..., ..., ..., ..., nos termos das cadernetas prediais juntas ao pedido de pronúncia arbitral como documentos n.ºs 14 a 20), tais terrenos resultaram de uma operação de loteamento, tendo sido emitido para o efeito, nela Câmara Municipal de ..., o alvará de loteamento n.º .../2008 (documento n.º 24, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- aa) De acordo com o Alvará de Loteamento referido na alínea anterior, foi aprovada a criação de oito lotes de terreno para construção ("Lotes"), destinando-se cada um desses lotes à construção de prédios com os

seguintes fins (cf. páginas 2 a 6 do doe. n.º 24 junto ao pedido de pronúncia arbitral):

- Lote n.º 1 – serviços;
- Lote n.º 2 – serviços;
- Lote n.º 3 – serviços;
- Lote n.º 4 – serviços;
- Lote n.º 5 – 12,200,00 m2 para habitação e 400,00 m2 para comércio;
- Lote n.º 6 – 11.250,00 m2 para habitação e 270,00 m2 para comércio;
- Lote n.º 7 – 6.800,00 m2 para habitação e 380,00 m2 para comércio;
- Lote n.º 8 – 7.500,00 m2 para comércio e 3600,00 m2 para armazém.

bb) Em 25-1-2008, na sequência da emissão do Alvará de Loteamento, o ... (proprietário dos terrenos para construção referidos na alínea anterior à data dos factos) apresentou uma declaração Modelo 1 do IMI, para inscrição dos Lotes na respectiva matriz urbana (documento n.º 25 , junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

cc) De acordo com declaração Modelo 1 referida na alínea anterior, os anteriores artigos matriciais ..., ..., ..., ..., ... e ... deram origem aos oito Lotes, nos seguintes termos (documento n.º 25 , junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);

- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 1;
- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 2;
- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 3;
- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 4;
- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 5;
- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 6;
- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 7;

- Artigo ..., correspondente ao Lote n.º 8 (que não é objecto de qualquer uma das Liquidações Contestadas).
- dd) Na referida declaração Modelo 1 do IMI não foi indicada nenhuma afectação para os Lotes, porquanto, no que respeita a terrenos para construção, a declaração Modelo 1 do IMI não contém qualquer campo relativo à afectação.
- ee) As Requerentes, para além de pagarem as quantias liquidadas, pagaram integralmente os juros de mora e acrescido, objecto dos seguintes processos de execução fiscal entretanto instaurados (documentos n.ºs 26 a 30, juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos)
- ff) Em 20-3-2013, as Requerentes apresentaram o pedido de constituição do tribunal arbitral (sistema informático do CAAD).

2.2. Factos que se consideram não provados

Não há factos relevantes para decisão que não se tenham provado.

2.3. Fundamentação da matéria de facto provada

Os factos provados baseiam-se nos documentos indicados para cada um dos pontos, cuja autenticidade e correspondência à realidade não foram questionadas.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da ilegalidade da coligação e da cumulação de pedidos

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscitou as questões prévias da ilegalidade da coligação de autores e da ilegalidade da cumulação de pedidos.

As possibilidades de coligação de autores e de cumulação de pedidos estão previstas no artigo 3.º, n.º 1, do RJAT que estabelece o seguinte:

A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Como se vê, tanto a coligação de autores como a cumulação de pedidos são permitidas, sendo única condição da sua admissibilidade que estejam em causa «*essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito*».

No caso em apreço, todas as Requerentes são proprietárias de terrenos para construção e pretendem ver apreciada a questão da incidência sobre eles do Imposto do Selo previsto na verba n.º 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS), aditado pela o artigo 4.º da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, e no artigo 6.º desta mesma Lei, pelo que está em causa a aplicação das mesmas regras de direito.

Por outro lado, embora alguns dos terrenos para construção tenham previstas utilizações determinadas e outros não, a generalidade das questões colocadas pelas Requerentes (enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS, violação dos princípios da tipicidade qualitativa, da igualdade e da proporcionalidade e falta de inscrição orçamental para cobrança) são suscitadas em relação a todos os tipos de terrenos para construção.

Assim, não pode entender-se que as diferenças de situações fácticas tenham relevo suficiente para afastar as possibilidades de coligação e cumulação.

Termos em que improcede a questão prévia suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

3.2. Questão do enquadramento de terrenos para construção no âmbito de incidência daquele n.º 28.1 da TGIS

3.2.1. Regime da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro

A Lei n.º 55-A/2012, de 29 de Outubro, efectuou várias alterações ao Código do Imposto do Selo e aditou à TGIS a verba 28, com a seguinte redacção:

28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a € 1.000.000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI:

28.1 – Por prédio com afetação habitacional – 1 %;

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

Nas disposições transitórias que constam do artigo 6.º daquela Lei n.º 55-A/2012, estabeleceram-se as seguintes regras atinentes à liquidação do imposto previsto naquela verba:

1 – Em 2012, devem ser observadas as seguintes regras por referência à liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respectiva Tabela Geral:

- a) O facto tributário verifica-se no dia 31 de outubro de 2012;*
- b) O sujeito passivo do imposto é o mencionado no n.º 4 do artigo 2.º do Código do Imposto do Selo na data referida na alínea anterior;*
- c) O valor patrimonial tributário a utilizar na liquidação do imposto corresponde ao que resulta das regras previstas no Código do Imposto Municipal sobre Imóveis por referência ao ano de 2011;*
- d) A liquidação do imposto pela Autoridade Tributária e Aduaneira deve ser efetuada até ao final do mês de novembro de 2012;*
- e) O imposto deverá ser pago, numa única prestação, pelos sujeitos passivos até ao dia 20 de dezembro de 2012;*

f) As taxas aplicáveis são as seguintes:

- i) Prédios com afetação habitacional avaliados nos termos do Código do IMI: 0,5 %;*
- ii) Prédios com afetação habitacional ainda não avaliados nos termos do Código do IMI: 0,8 %;*
- iii) Prédios urbanos quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças: 7,5 %.*

2 – Em 2013, a liquidação do imposto do selo previsto na verba n.º 28 da respetiva Tabela Geral deve incidir sobre o mesmo valor patrimonial tributário utilizado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre imóveis a efetuar nesse ano.

3 – A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias liquidadas a título de imposto do selo constitui infração tributária, punida nos termos da lei.

Utilizou-se na referida verba 28.1 e nas subalíneas i) e ii) da alínea f) do n.º 1 do artigo 6.º da 55-A/2012, um conceito que não é utilizado em qualquer outra legislação tributária nestes preciso termos que é o de “*prédio com afetação habitacional*”. Designadamente no CIMI, que em várias normas do CIS nos recursos introduzidas por aquela Lei é indicado como diploma de aplicação subsidiária relativamente ao tributo previstos na referida verba n.º 28 [artigos 2.º, n.º 4, 3.º, n.º 3, alínea u), 5.º, alínea u), 23.º, n.º 7, e 46.º e 67.º do CIS], não é utilizado um conceito definido naqueles termos.

3.2.2. Conceitos de prédios utilizados no CIMI

No IMI, enumeram-se as espécies de prédios nos seus artigos 3.º a 6.º nos seguintes termos:

Artigo 2.º

Conceito de prédio

1 – Para efeitos do presente Código, prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

2 – Os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios.

3 – Presume-se o carácter de permanência quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano.

4 – Para efeitos deste imposto, cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio.

Artigo 3.º

Prédios rústicos

1 – São prédios rústicos os terrenos situados fora de um aglomerado urbano que não sejam de classificar como terrenos para construção, nos termos do n.º 3 do artigo 6.º, desde que:

- a) Estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas, tais como são considerados para efeitos do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS);*
- b) Não tendo a afectação indicada na alínea anterior, não se encontrem construídos ou disponham apenas de edifícios ou construções de carácter acessório, sem autonomia económica e de reduzido valor.*

2 – São também prédios rústicos os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano, desde que, por força de disposição legalmente aprovada, não possam ter utilização geradora de quaisquer rendimentos ou só possam ter utilização geradora de rendimentos agrícolas e estejam a ter, de facto, esta afectação.

3 – São ainda prédios rústicos:

a) Os edifícios e construções directamente afectos à produção de rendimentos agrícolas, quando situados nos terrenos referidos nos números anteriores;

b) As águas e plantações nas situações a que se refere o n.º 1 do artigo 2.º

4 – Para efeitos do presente Código, consideram-se aglomerados urbanos, além dos situados dentro de perímetros legalmente fixados, os núcleos com um mínimo de 10 fogos servidos por arruamentos de utilização pública, sendo o seu perímetro delimitado por pontos distanciados 50 m do eixo dos arruamentos, no sentido transversal, e 20 m da última edificação, no sentido dos arruamentos.

Artigo 4.º

Prédios urbanos

Prédios urbanos são todos aqueles que não devam ser classificados como rústicos, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

Artigo 5.º

Prédios mistos

1 – Sempre que um prédio tenha partes rústica e urbana é classificado, na íntegra, de acordo com a parte principal.

2 – Se nenhuma das partes puder ser classificada como principal, o prédio é havido como misto.

Artigo 6.º

Espécies de prédios urbanos

1 – Os prédios urbanos dividem-se em:

- a) *Habitacionais;*
- b) *Comerciais, industriais ou para serviços;*
- c) *Terrenos para construção;*
- d) *Outros.*

2 – *Habitacionais, comerciais, industriais ou para serviços são os edifícios ou construções para tal licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal cada um destes fins.*

3 – *Consideram-se terrenos para construção os terrenos situados dentro ou fora de um aglomerado urbano, para os quais tenha sido concedida licença ou autorização, admitida comunicação prévia ou emitida informação prévia favorável de operação de loteamento ou de construção, e ainda aqueles que assim tenham sido declarados no título aquisitivo, exceptuando-se os terrenos em que as entidades competentes vedem qualquer daquelas operações, designadamente os localizados em zonas verdes, áreas protegidas ou que, de acordo com os planos municipais de ordenamento do território, estejam afectos a espaços, infra-estruturas ou equipamentos públicos. (Redacção da Lei n.º 64-A/08, de 31-12)*

4 – *Enquadram-se na previsão da alínea d) do n.º 1 os terrenos situados dentro de um aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem se encontrem abrangidos pelo disposto no n.º 2 do artigo 3.º e ainda os edifícios e construções licenciados ou, na falta de licença, que tenham como destino normal outros fins que não os referidos no n.º 2 e ainda os da excepção do n.º 3.*

3.2.3. Normas sobre interpretação das leis

O artigo 11.º da Lei Geral Tributária estabelece as regras essenciais da interpretação das leis tributárias nos seguintes termos:

Artigo 11.º

Interpretação

1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica.

Os princípios gerais da interpretação das leis, para que remete o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, são estabelecidos no artigo 9.º do Código Civil, que estabelece o seguinte:

Artigo 9.º

Interpretação da lei

1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

2. Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

3. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

3.2.4. Hipóteses de interpretação do conceito de «*prédio com afectação habitacional*»

Como se vê pelas normas do CIMI transcritas, não é utilizado na classificação dos prédios o conceito de «*prédio com afectação habitacional*». Também não se encontra este conceito, com esta terminologia, em qualquer outro diploma.

Assim, na falta de correspondência terminológica exacta do conceito de «*prédio com afectação habitacional*» com qualquer outro utilizado noutros diplomas, podem aventar-se várias hipóteses interpretativas.

O ponto de partida da interpretação daquela expressão «*prédios com afectação habitacional*» é, naturalmente, o texto da lei, sendo com base nele que há que reconstituir o «*pensamento legislativo*», como impõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável por força do disposto no artigo 11.º, n.º 1, da LGT.

3.2.5. Conceito de «*prédio com afectação habitacional*» como reportando-se aos prédios habitacionais

O conceito mais próximo do teor literal desta expressão utilizada é manifestamente o de «*prédios habitacionais*», definido no n.º 2 do artigo 6.º do CIMI como abrangendo «*os edifícios ou construções*» licenciados para fins habitacionais ou, na falta de licença, que tenham como destino normal fins habitacionais.

A entender-se que a expressão «*prédio com afectação habitacional*» coincide com o de «*prédios habitacionais*», é manifesto que as liquidações enervam-se de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, pois todos os prédios relativamente aos quais foi liquidado o Imposto do Selo ao abrigo da referida verba n.º 28.1 são *terrenos para construção*, sem qualquer edifício ou construção, exigidos para se preencher aquele conceito de «*prédios habitacionais*».

Por isso, a adoptar-se a interpretação de que «*prédio com afectação habitacional*» significa «*prédio habitacional*», as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida serão ilegais, por não haver em qualquer dos terrenos qualquer edifício ou construção.

No entanto, a não coincidência dos termos da expressão utilizada na verba n.º 28.1 da TGIS com a que se extrai do n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, aponta no sentido de não se ter pretendido utilizar o mesmo conceito.

3.2.6. Conceito de «*prédio com afectação habitacional*» como conceito distinto de «*prédios habitacionais*»

A palavra «*afectação*», neste contexto de utilização de um prédio, tem o significado de «*acção de destinar alguma coisa a determinado uso*». (¹)

«Quando, como é de regra, as normas (fórmulas legislativas) comportam mais que um significado, então a função positiva do texto traduz-se em dar mais forte apoio a ou sugerir mais fortemente um dos sentidos possíveis. É que, de entre os sentidos possíveis, uns corresponderão ao significado mais natural e directo das expressões usadas, ao passo que outros só caberão no quadro verbal da norma de uma maneira forçada, contrafeita. Ora, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exacto) de que o legislador soube exprimir com correcção o seu pensamento». (²)

A relevância do texto da lei é especialmente acentuada em matéria de interpretação de normas de incidência do Imposto do Selo, que se reconduzem a uma amálgama, sob uma denominação comum, de um conjunto incongruente de tributos de naturezas completamente distintas (sobre o rendimento, sobre a despesa, sobre o património, sobre actos, etc.), que não deixa margem apreciável para aplicação do critério interpretativo primordial, que é a unidade do sistema jurídico, que reclama a sua coerência global.

(¹) *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*, I volume, página 102.

O *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa* define «*afectação*», num contexto próximo a este, como «*acto que dá destino a um bem público*».

O Grande Dicionário da Língua Portuguesa, de JOSÉ PEDRO MACHADO, indica como «*destinar*» e «*aplicar*» entre os significados de «*afectar*».

(²) BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

A reconhecida falta de coerência do Imposto do Selo é particularmente exuberante no caso desta verba n.º 28.1, apressadamente incluída à margem do Orçamento Geral do Estado, por um legislador fiscal sem orientação fiscal global perceptível, que vai implementando sucessivamente normas de agravamento fiscal à medida dos revezes da execução orçamental, das imposições dos credores institucionais internacionais (representados pela «troika») e da fiscalização do Tribunal Constitucional.

Na verdade, embora na «*Exposição de Motivos*» da Proposta de Lei n.º 96/XII/2.^a (³), em que se baseou a Lei n.º 55-A/2012, se faça referência à louvável preocupação do Governo de «*reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efectiva repartição dos sacrifícios necessários ao cumprimento do programa de ajustamento*» e ao seu empenho «*em garantir que a repartição desses sacrifícios será feita por todos e não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho*», é manifesto, por um lado, que essas razões de equidade, decerto existentes, não começaram a valer em meados de 2012, já existindo no início do ano, quando entrou em vigor o Orçamento Geral do Estado e, por outro lado, que o alcance da verba n.º 28.1, ao tributar acrescidamente os prédios com afectação habitacional e não também os prédios que a não têm, deixa entrever que as preocupações de equidade social e a proclamada intenção de repartição dos sacrifícios por todos, atinge muito mais alguns do que propriamente todos.

Neste contexto, não existindo elementos interpretativos seguros que permitam detectar coerência legislativa na solução adoptada na referida verba n.º 28.1 ou o acerto ou desacerto da solução adoptada (relevante para efeitos interpretativos à face do n.º 3 do artigo 9.ºç do Código Civil), o teor do texto legal tem de ser o elemento primacial da interpretação, em conformidade com a presunção, imposta pelo mesmo n.º 3 do artigo 9.º, de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

À face daqueles significados das palavras «*afectação*» e «*afectar*», que são «*dar destino*» ou «*aplicar*», a fórmula utilizada naquela verba n.º 28.1 da TGIS, abrange, manifestamente, os prédios que *já estão aplicados a fins habitacionais*, pelo que importa indagar se abrangerá também os prédios que, apesar de não estarem ainda aplicados a fins habitacionais, estão a estes destinados e aqueles cujo destino é desconhecido.

À face do teor literal da verba n.º 28.1, é de afastar do âmbito de incidência do Imposto do Selo aí previsto os terrenos para construção de algumas Requerentes que *ainda não têm definido qualquer tipo utilização*, pois ainda não estão aplicados nem destinados a fins habitacionais. Isto é, os terrenos para construção que não tem utilização definida não podem ser considerados prédios com afectação habitacional, pois não têm ainda *nenhuma afectação* nem outro destino que não seja a construção de tipo desconhecido. Uma interpretação no sentido de que a verba n.º 28.1 se reporta a prédios cuja afectação é desconhecida não tem o mínimo de correspondência verbal na letra daquela norma, pelo que um hipotético pensamento legislativo desse tipo não pode ser considerado pelo intérprete da lei, em face da proibição que consta do n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.

Mas, isto não basta para esclarecer a situação daqueles terrenos para construção que, *não estando ainda aplicados* a fins habitacionais, *já têm um destino determinado*, designadamente, na licença de loteamento, o que é o caso dos prédios referidos nas alíneas z) a dd) da matéria de facto fixada.

Por isso, haverá que esclarecer quando é que se pode entender que um prédio está afectado a fim habitacional, designadamente se é quando lhe é fixado esse destino num acto de licenciamento ou semelhante, ou apenas quando a *efectiva atribuição desse destino é concretizada*.

Desde logo, o confronto da verba n.º 28.1 da TGIS com n.º 2 do artigo 6.º do CIMI, que define o conceito de prédios habitacionais, aponta manifestamente, no sentido de ser necessária uma afectação efectiva.

Na verdade, um edifício ou construção licenciado para habitação ou, mesmo sem licença, mas que tenha como destino normal a habitação, é, à face do n.º 2 daquele artigo 6.º um *prédio habitacional*.

Por isso, no pressuposto de que o legislador da Lei n.º 55-A/2012 soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (como impõe o artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil que se presume), se pretendesse reportar-se a esses prédios já licenciados para habitação ou que tenham a habitação como destino normal, decerto teria utilizado o conceito de «*prédios*

(³) A Proposta de Lei n.º 99/XII/2.^a está disponível em <http://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=37245>

habitacionais», que expressaria perfeita e claramente o seu pensamento, à face da definição dada por aquele n.º 2 do artigo 6.º do CIMI.

Consequentemente, deve presumir-se que o uso de uma expressão diferente tem em vista uma realidade distinta, pelo que, em boa hermenêutica, *«prédio com afectação habitacional»*, não poderá ser um prédio apenas licenciado para habitação ou destinado a esse fim (isto é, não bastará que seja um *«prédio habitacional»*), **tendo de ser um prédio que tenha já efectiva afectação a esse fim.**

Que é este o sentido da expressão *«afectação»*, no mesmo contexto de classificação de prédios que faz o CIMI, confirma-se pelo artigo 3.º em que, relativamente aos prédios rústicos, se faz referência aos que *«estejam afectos ou, na falta de concreta afectação, tenham como destino normal uma utilização geradora de rendimentos agrícolas»*, que evidencia que a *afectação é concreta, efectiva*. Na verdade, como se vê pela parte final deste texto, um prédio *pode ter como destino uma determinada utilização e estar ou não afecto a ela*, o que evidencia que a afectação é, a nível da ligação de um prédio a determinada utilização, algo mais intenso que o mero destino e que pode ou não ocorrer, a jusante deste e não a montante. (4)

De resto, o texto da lei ao adoptar a fórmula *«prédio com afectação habitacional»*, em vez de *«prédios urbanos de afectação habitacional»*, que aparece na referida *«Exposição de Motivos»*, aponta fortemente no sentido de que se exige que a afectação habitacional já esteja concretizada, pois só assim o prédio estará **com** essa afectação.

No que concerne ao artigo 45.º do CIMI, não tem qualquer relação com a classificação de prédios apenas indicando os factores a ponderar na avaliação de terrenos para construção. O que se pondera aí, ao fazer referência ao *«edifício a construir»* é a

(4) Outras normas do CIMI, deixam perceber que o termo *«afectação»* é utilizado para referenciar situações já existentes e não meramente futuras, mesmo que previsíveis, como o *«destino»*.

É o caso do artigo 9.º do CIMI, que, depois de estabelecer que *«o imposto é devido a partir» «do 4.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um terreno para construção tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a construção de edifícios para venda»* ou *«do 3.º ano seguinte, inclusive, àquele em que um prédio tenha passado a figurar no inventário de uma empresa que tenha por objecto a sua venda»* [alíneas d) e e) do n.º 1], determina que *«para efeitos do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1, devem os sujeitos passivos comunicar ao serviço de finanças da área da situação dos prédios, no prazo de 60 dias contados da verificação do facto determinante da sua aplicação, a afectação dos prédios àqueles fins»*. A *«afectação dos prédios àqueles fins»*, no contexto deste artigo 9.º, reconduz-se à atribuição concreta aos prédios do fim *«para venda»*, materializado pela sua inventariação, não bastando que tenham sido construídos ou adquiridos tendo em vista a sua venda.

ponderação do destino do terreno, que, como se viu, é algo que, no contexto do CIMI, não implica afectação e ocorre antes desta.

A correcção desta interpretação no sentido de que só prédios que estejam efectivamente afectos à habitação, se inserem no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 da TGIS é também confirmada pela *ratio legis* perceptível da restrição do campo de aplicação da norma aos prédios com afectação habitacional, no contexto das «*circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*», que o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil também erige em elementos interpretativos. (⁵).

Desde logo, a limitação da tributação em Imposto do Selo aos «*prédios com afectação habitacional*» deixa perceber que não se pretendeu abranger no âmbito de incidência do imposto os prédios com afectação a serviços, indústria ou comércio, isto é, os *prédios afectos à actividade económica*, o que se compreende num contexto em que, como é notório, a economia se encontra em espiral recessiva, publicamente proclamada ao mais alto nível, com as taxas de desemprego a atingir níveis máximos históricos, com avalanche de encerramento de empresas derivado de insustentabilidade económica.

Tendo em mente esta situação e sendo consabido e público que a reanimação da actividade económica e o aumento das exportações são as portas de saída para a crise, compreende-se que não se tomassem legislativamente medidas que dificultassem a actividade económica, designadamente o agravamento da carga fiscal que a dificulta e afecta a competitividade em termos internacionais.

Por isso, é de concluir que os elementos interpretativos disponíveis, inclusivamente as «*circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*», apontam claramente no sentido de não se ter pretendido abranger no âmbito de incidência da verba n.º 28.1 as situações de prédios que ainda não estão afectos à habitação, nomeadamente os terrenos para construção detidos por empresas. (⁶)

3.2.7. Aplicação do regime às situações das Requerentes

(⁵) Não se tem em mente, nesta abordagem, os casos especiais previstos na verba n.º 28.2, de titularidade dos prédios por pessoas colectivas residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças a que, como em outras normas, se atribui forte penalização tributária, por se tratar de situações normalmente associadas a evasão fiscal.

(⁶) Fora dos casos especiais previstos na verba n.º 28.2, a que já se fez referência.

Todos os prédios das Requerentes são terrenos para construção.

Em relação aos prédios com os artigos matriciais ..., ..., ... e ..., da freguesia do ..., pertencentes, respectivamente, às Requerentes F, G, H e I há um Alvará de Loteamento em que lhes é atribuído como fim a utilização para serviços.

Relativamente aos prédios com os artigos matriciais n.ºs ..., ... e ..., pertencentes a Requerente J, o mesmo alvará prevê a utilização para habitação e comércio.

Pelo que se referiu, em nenhum dos casos se está perante prédios *com afectação habitacional actual*, pelo que não incide sobre esses prédios o Imposto do Selo previsto na verba 28.1 da TGIS.

Por isso, as liquidações cuja declaração de ilegalidade é pedida enfermam de vício de violação daquela verba n.º 28.1, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação (artigo 135.º do CPA).

3.2.8. Questões de conhecimento prejudicado

Resultando do exposto a declaração de ilegalidade das liquidações que são objecto do presente processo, por vício que impede a renovação dos actos, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pelas Requerentes.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelas Requerentes aos actos cuja declaração de ilegalidade pediram.

4. Reembolso das quantias pagas e juros indemnizatórios

As Requerentes pedem, ainda, o reembolso das quantias pagas, que são, no total, € 176.366,73 das liquidações, acrescidos de € 151,67 de juros de mora, que algumas pagaram.

As Requerentes pedem ainda juros indemnizatórios pelo pagamento indevido desses montantes.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece 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»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Cumpra, assim, apreciar o pedido de reembolso do montante indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto pago, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos actos de liquidação é imputável à Administração Tributária, que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios serão pagos relativamente a cada uma das Requerentes desde data em que efectuou o respectivo pagamento ou pagamentos até ao integral reembolso do montante ou montantes que cada uma pagou, à taxa legal.

6. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedentes os pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de Imposto do Selo n.ºs 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ..., 2012 ... e 2012 ...;
- b) Condenar Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar as Requerentes das quantias que cada uma delas pagou (incluindo os juros de mora, nos caso em que foram pagos), acrescidas de juros indemnizatórios nos seguintes termos:
 - Requerente A: reembolso de € 749,52, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 30-1-2013 até reembolso daquela quantia e reembolso da quantia de € 26,96, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 18-2-2013;
 - Requerente B: reembolso de € 1.160,31, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 30-1-2013 até reembolso daquela quantia, e reembolso da quantia de € 31,15, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 18-2-2013;
 - Requerente C: reembolso de € 1.060,37, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 30-1-2013 até reembolso daquela quantia, e reembolso da quantia de € 30,94, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 18-2-2013;
 - Requerente D: reembolso de € 1.883,00, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 30-1-2013 até reembolso daquela quantia, e reembolso da quantia de € 42,66, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 18-2-2013;
 - Requerente E: reembolso de € 406,58, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 30-1-2013 até reembolso daquela quantia, e reembolso da quantia de € 19,96, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 18-2-2013;

- Requerente F: reembolso de € 23.279,15, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 26-2-2013 até reembolso daquela quantia;
 - Requerente G: reembolso de € 23.282,70, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 26-2-2013 até reembolso daquela quantia;
 - Requerente H: reembolso de € 23.330,45, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 26-2-2013 até reembolso daquela quantia;
 - Requerente I: reembolso de € 23.330,45, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 26-2-2013 até reembolso daquela quantia;
 - Requerente J: reembolso das quantias de € 31.306,45, 28.615,35 e 17.962,40, com juros indemnizatórios, à taxa legal, desde 1-3-2013 até reembolso daquela quantia.
- c) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar a cada uma das Requerentes juros indemnizatórios, à taxa legal, desde a data em que cada uma delas efetuou o pagamento, calculados com base nas quantia que cada uma pagou e desde a data em que cada pagamento foi feito e a data do integral reembolso das quantias

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 315.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 176.518,40.

8. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 3.672.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 2 de Outubro de 2013

Os Árbitros
(Jorge Manuel Lopes de Sousa)
(Conceição Pinto Rosa)
(Alberto Amorim Pereira)